

FAST DRIFTSSTED

Kravene til tid og sted

Kandidatnr: 351

Veileder: Arvid Aage Skaar

Leveringsfrist: 25. april 2003

Til sammen 16.140 ord

Dato 25. april 2003

Forkortelser

| | |
|------------------|---|
| Modellavtalen | Model Tax Convention on Income and on Capital |
| NSA | Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue av 11. mai 1997. |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| OECD komm | Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2003. |
| Rt. | Norsk Rettstidende |
| SFU | Sentralskattekontoret for utenlandssaker |
| Sktl. | Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14 |
| SR | Skatterett: tidsskrift for skatt og avgift |
| Utv. | Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål |
| Wienkonvensjonen | Vienna Convention on the Law of Treaties, 23. mai 1969 |

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-----------------|--|------------------|
| <u>1</u> | <u>INNLEDNING</u> | <u>1</u> |
| 1.1 | PRESENTASJON AV TEMA OG BAKGRUNN FOR PROBLEMSTILLING | 1 |
| 1.2 | PRESISERING AV PROBLEMSTILLING | 2 |
| 1.3 | AVGRENSNING AV OPPGAVEN | 2 |
| 1.4 | OPPBYGNING AV OPPGAVEN OG VEIEN VIDERE | 3 |
| <u>2</u> | <u>FAST DRIFTSSTED</u> | <u>4</u> |
| 2.1 | FAST DRIFTSSTED I OECDs MODELLAVTALE | 4 |
| 2.2 | FAST DRIFTSSTED I SKATTEAVTALENE | 5 |
| 2.3 | FAST DRIFTSSTED I NORSK RETT | 7 |
| 2.4 | KONSEKVENSER | 7 |
| <u>3</u> | <u>HOVEDREGELEN</u> | <u>9</u> |
| 3.1 | INNHALDET I "THE BASIC RULE" | 9 |
| 3.2 | HVILKE KRAV OPPSTILLES | 9 |
| 3.3 | FORHOLDET TIL ANDRE BESTEMMELSER | 10 |
| 3.4 | PRAKSIS | 11 |
| 3.4.1 | NORSK PRAKSIS | 11 |
| 3.4.2 | UTENLANDSK PRAKSIS | 11 |
| <u>4</u> | <u>LOKALISERINGSKRAVET</u> | <u>12</u> |
| 4.1 | INNHold | 12 |
| 4.2 | STED ELLER OMRÅDE | 13 |
| 4.3 | COMMERCIAL AND GEOGRAPHICAL COHERENCE | 17 |
| 4.3.1 | INNLEDNING | 17 |
| 4.3.2 | GEOGRAFISK ENHET | 17 |
| 4.3.3 | HANDELSMESSIG ENHET | 19 |
| 4.3.4 | OPPSUMMERING | 20 |
| | | I |

| | | |
|-----------------|---|------------------|
| 4.4 | FLYTTBARE INNRETNINGER | 20 |
| 4.4.1 | PROBLEMSTILLINGEN | 20 |
| 4.4.2 | FLYTENDE INNRETNINGER | 22 |
| 4.4.3 | ANDRE FLYTTBARE INNRETNINGER | 28 |
| 4.5 | MIDLERTIDIGE INNRETNINGER | 30 |
| 4.6 | OECDs KOMMENTARER AV 2003 OG DERES BETYDNING | 31 |
| <u>5</u> | <u>TIDSKRAVET</u> | <u>33</u> |
| 5.1 | INNHold | 33 |
| 5.2 | VARIGHETENS OMFANG | 35 |
| 5.2.1 | GENERELT | 35 |
| 5.2.2 | FORHOLDET TIL ANDRE BESTEMMELSER | 36 |
| 5.2.3 | TILSTREKKELIG VARIGHET | 37 |
| 5.2.4 | IKKE TILSTREKKELIG VARIGHET | 38 |
| 5.3 | TILSIKTET VARIGHET ELLER FAKTISK VARIGHET | 41 |
| 5.4 | BEREGNING AV VARIGHETEN | 43 |
| 5.4.1 | TIDSGRENSENS BEGYNNELSE | 43 |
| 5.4.2 | TIDSGRENSENS SLUTT | 44 |
| 5.5 | GJENTAGELSER | 46 |
| 5.6 | AVBRYTELSEr | 48 |
| 5.7 | OECDs KOMMENTARER AV 2003 OG DERES BETYDNING | 50 |
| <u>6</u> | <u>AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER</u> | <u>52</u> |
| 6.1 | STEDSVILKÅRET OG TIDSVILKÅRET SOM TILKNYTNINGSMOMENTER | 52 |
| 6.2 | OPPSUMMERING AV OECDs NYE KOMMENTARER | 53 |
| <u>7</u> | <u>LITTERATURLISTE</u> | <u>57</u> |
| <u>8</u> | <u>VEDLEGG</u> | <u>61</u> |

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema og bakgrunn for problemstilling

Denne avhandling omhandler de krav til tid og sted som oppstilles i regelen om fast driftssted.

Fast driftssted har sin sentrale betydning som vilkår for at virksomhetsinntekter skal kunne skattelegges i den stat hvor inntekten har sin kilde (kildestaten), jfr OECDs modellavtale¹ art 7 (1). Begrepet er definert og nærmere avgrenset i modellavtalens art 5.

Temaet ligger innenfor den internasjonale skatterett, hvor den klassiske problemstillingen er dobbeltbeskatning.² For å unngå dobbeltbeskatning finnes et nett av skatteavtaler mellom landene, som fordeler beskatningsretten mellom statene.

Praktisk talt alle nyere skatteavtaler benytter fast driftssted som middel for å fastslå skatteplikt for en utenlandsk forretningsvirksomhet i vedkommende stat. Spørsmålet om innholdet i begrepet fast driftssted er derfor et viktig spørsmål innen den internasjonale skatterett. Den internasjonale utvikling har medført at arbeidskraft, varer, tjenester og kapital passerer landegrenser i et stadig større omfang enn tidligere. Både omfanget og verdien av internasjonale økonomiske transaksjoner er raskt økende. I de senere år har det også skjedd en utvikling av mer mobile former for næringsvirksomhet, noe oljevirksomheten har bidratt sterkt til. Dette er bakgrunnen for mitt valg av tema, og hensikten med oppgaven er å se nærmere på noen av de problemstillingene som reiser seg i forbindelse med spørsmålet om hvorvidt det foreligger et fast driftssted eller ikke.

¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital

² Nærmere om begrepet dobbeltbeskatning i Zimmer (1992)

1.2 Presisering av problemstilling

Temaet ”fast driftssted” favner vidt. Jeg har derfor valgt å belyse enkelte utvalgte problemstillinger innenfor dette.

Oppgaven vil være konsentrert om kravene til tid og sted som kan utledes av OECDs modellavtale art. 5 (1). Disse kravene vil bli behandlet separat, og fremstillingen vil følge den klassifisering som legges til grunn i OECDs motiver.

Problemstillingene vil knytte seg til innhold, vilkår og praksis omkring temaet.

Jeg vil forsøke å peke på de spørsmål som oftest oppstår ut ifra kravene til tid og sted, og hvordan disse blir løst i praksis, det vil si en klargjøring av vilkårene for fast driftssted hva angår tid og sted i nyere skatteavtaler.

1.3 Avgrensning av oppgaven

Avhandlingen vil hovedsakelig dreie seg om det som gjerne kalles for hovedregelen, også kalt ”the basic rule”. Denne er oppstilt i modellavtalens art. 5 (1).

Kravene til tid og sted er også aktuelle i forhold til andre bestemmelser vedrørende fast driftssted, for eksempel montørregelen i art. 5 (3), og agentregelen i art. 5 (6) og (7).

Selv om disse i et konkret tilfelle kunne være anvendelige, vil ikke et fast driftssted kunne konstateres dersom vilkårene i hovedregelen ikke er oppfylt. Kravene som oppstilles i hovedregelen er derfor viktige momenter i de forskjellige staters rettsanvendelse.

En fullstendig redegjørelse av de øvrige regler om fast driftssted i OECDs modellavtale vil ikke omfattes. Det vil likevel på enkelte punkter gis en fremstilling av enkelte av disse hvor dette er nødvendig for å forstå den videre sammenheng.

Videre avgrenses det mot en behandling av de begreper som oppstilles i andre bestemmelser, f.eks bostedsbegrepet. Forutsetningen i oppgaven er at det er på det rene at disse vilkår er oppfylt slik at det ikke vil problematiseres hvor skattyteren er bosatt eller hjemmehørende.

1.4 Oppbygning av oppgaven og veien videre

De kildene som er brukt i oppgaven er skatteavtaler, OECDs modellavtale og motivene til denne, rettspraksis, administrativ praksis og juridisk teori.

Når det gjelder rettspraksis og administrativ praksis, har både norsk og utenlandsk praksis blitt lagt til grunn. Det samme gjelder juridisk teori.

Oppgaven er basert på de kommentarer til modellavtalen som forelå 28. januar 2003. Det foreligger veldig lite litteratur omkring disse siden de er av såpass ny dato. Derfor vil det på enkelte punkter være nødvendig å se hen til det som har vært skrevet vedrørende tidligere kommentarer.

I de tilfeller hvor det vises til en konkret skatteavtale, vil Den nordiske skatteavtale (NSA) benyttes som eksempel. Denne er inngått på grunnlag av OECDs modellavtale, og er derfor representativ når det gjelder konkrete skatteavtaler.

I den videre avhandling vil det i kapittel 2 gis en generell redegjørelse av begrepet fast driftssted, og hvordan dette kommer til uttrykk i de forskjellige kilder.

Kapittel 3 omhandler hovedregelen, mens kapittel 4 og 5 går nærmere inn på de krav som utledes av hovedregelen, lokaliserings- og tidskravet.

Til sist vil det gis noen avsluttende betraktninger i kapittel 6.

2 Fast driftssted

2.1 Fast driftssted i OECDs modellavtale

En rekke internasjonale organisasjoner har i en årrekke arbeidet med å utarbeide modellavtaler. Senere arbeider med disse er først og fremst skjedd i regi av OECD. Den første modellavtale vedrørende inntekt og formue kom i 1963, og denne ble senere avløst av modellavtalen fra 1977. Modellavtalen ble igjen revidert i 1992.

Utformingen av skatteavtaler er i liten grad frihåndstegning. Som utgangspunkt for forhandlinger mellom statene brukes modeller. Flere land har utformet egne modellvarianter, men de mer allment aksepterte modeller spiller likevel en betydelig rolle.

Siden modellavtalene har en stor gjennomslagskraft, blir deres utforming og innhold svært viktig. OECDs modellavtale har hatt en stor grad av innflytelse på moderne avtaler.

Modellavtalen er ikke selv en skatteavtale, men et mønster som legges til grunn ved forhandlinger mellom statene ved inngåelse av skatteavtaler. De tilhørende kommentarer er av den grunn et viktig holdepunkt når skatteavtaler skal tolkes.

Ved fortolkningen av skatteavtaler legger de fleste land betydelig vekt på OECDs modellavtale og kommentarene til denne. I Norge har Høyesterett i enkelte tilfeller lagt helt avgjørende vekt på kommentarene. Et eksempel på dette er Rt 1994 s.752, Alphawell, hvor retten uttaler at kommentarene til modellavtalen "...har betydning for tolkingen av den skatteavtalen som er aktuell i denne saken."³.

Også i Creole⁴ ble det lagt betydelig vekt på kommentarene. Dommen er interessant rent rettskildemessig fordi den legger betydelig vekt på kommentarene til modellavtalen som et tolkningsmoment.

³ Rt 1994 s. 752 (s. 760)

⁴ Utv. 1981 s. 285

I modellavtalen streves det etter, så langt som mulig å oppstille regler for enhver situasjon. Det har imidlertid blitt ansett nødvendig på visse punkter å gi avtalen et visst omfang av fleksibilitet som er forenlig med den effektivitet som ønskes ivaretatt. Medlemslandene har derfor en viss handlefrihet.

I oktober 2001 utstedte OECD et første utkast til en oppdatering av modellavtalen, og kommentarene til denne. Den reviderte modellavtale ble senere godkjent og forelå 28. januar 2003. Dokumentet inneholder flere endringer som vil virke inn på kravene til fast driftssted, og nærmere bestemt vilkårene til tid og sted. Kommentarene har særskilt betydning for utviklingen av den internasjonale skatterett. Mange av endringene i kommentarene har som siktemål å klargjøre innholdet, ikke endre dem. De har også betydning for tolkning av modellavtalen.

Selv om modellavtalen ikke er en traktat i seg selv, vil tolkningen av dens innhold ta utgangspunkt i Wienkonvensjonen av 23. mai 1969 om traktatretten. Konvensjonen er en kodifisering av gjeldende sedvanerett, og vil derfor kunne anvendes også i forhold til stater som ikke har ratifisert den, som for eksempel Norge.

Wienkonvensjonen har regler om traktattolkning i art. 31 og art. 32.

Kommentarene til OECDs modellavtale er ikke folkerettslig bindende, men ifølge Wienkonvensjonen er de et fortolkningsmoment av stor betydning.

De enkelte kommentarer er basert på den praksis som har utviklet seg i de enkelte stater, og det legges derfor betydelig vekt på disse.

2.2 Fast driftssted i skatteavtalene

De ulike skatteavtaler er i stor grad utformet etter de samme prinsipper, nemlig OECDs modellavtale av 1977.

Skatteavtalene er folkerettslige traktater, dvs folkerettslig bindende avtaler inngått mellom to eller flere stater som sådanne. Som regel er de bilaterale, mens andre er multilaterale, f.eks NSA som er inngått mellom alle de nordiske landene.

I skatteavtalene reguleres statenes rett til å skattelegge de enkelte inntektstyper. Som traktater er skatteavtalene bindende på det folkerettslige plan. For Norges vedkommende er de også inkorporert i norsk rett gjennom lov av 28. juli 1949 nr. 15, noe som innebærer at de gjelder med samme rang som formell lov.

Et viktig prinsipp er at skatteavtalene ikke kan gi hjemmel for skatteplikt, noe som må antas å følge både av en tolkning av skatteavtalene selv, og av legalitetsprinsippet.

Bestemmelser om fast driftssted begrenser den skatteplikt som ellers følger av intern rett. Skatteavtalene har karakter av å være *lex specialis* ettersom skatteavtalene går foran annen intern norsk rett.

I skatteavtalene er utgangspunktet og hovedregelen at bostedsstaten har beskatningsretten til virksomhetsinntekter, jfr modellavtalens art. 7 (1).⁵ Det er imidlertid gjort unntak for foretak som utøver forretningsvirksomhet i en annen stat (kildestaten) gjennom et fast driftssted der.

Regelen om fast driftssted går ut på at et foretak hjemmehørende i en stat bare kan beskattes i en annen stat hvis virksomheten drives gjennom et fast driftssted i kildestaten. I nesten alle skatteavtaler er bestemmelser om fast driftssted inntatt i artikkel 5.

De fleste land har i deres interne rett bestemmelser om begrenset skatteplikt for inntekt som kan henføres fra et fast driftssted i kildelandet. Andre inntekter kan ifølge globalinntektsprinsippet⁶ kun skattelegges i domisillandet. Denne fordelingen av beskatningsretten ved virksomhetsinntekter svarer til reglene i skatteavtalene. Begrepet fast driftssted har altså stor betydning for spørsmålet om fordelingen av beskatningsretten av virksomhetsinntekter mellom domisilland og kildeland.

Det kan oppstå vanskeligheter med å fastslå om det foreligger fast driftssted f.eks i forbindelse med virksomhet utenfor kysten. Det er derfor i flere nyere skatteavtaler, og endringer i eldre avtaler, inntatt særlige bestemmelser om offshore-virksomhet.⁷

I norske skatteavtaler inngås det vanligvis en bestemmelse om at virksomhet på kontinentalsokkelen skal anses som fast driftssted etter 30 dager, jfr NSA art. 21 nr 3.

⁵ Det samme gjelder f.eks i NSA.

⁶ Se om globalinntektsprinsippet under pkt. 2.3

⁷ Særregler om offshore-virksomhet har vi bl.a. i skatteavtalene med USA og Frankrike

Begrepet fast driftssted kan her nærmest ses på som en fiksjon. Det er bare en betegnelse på en bestemmelse om når skatteplikt oppstår til Norge. Flere slike fiksjoner vedrørende fast driftssted kan lovgiver og forhandlere om skatteavtaler bli tvunget til å oppstille etter hvert som f.eks internetthandelen utvikler seg. Alternativet kan være at man forkaster begrepet fast driftssted.

2.3 Fast driftssted i norsk rett

Hovedregelen er at utenlandske virksomheter, selskaper eller fysiske personer ikke har skatteplikt i Norge så lenge de ikke er bosatt eller hjemmehørende her, jfr skatteloven (sktl) §§ 2-1 og 2-2. Unntak følger imidlertid av sktl § 2-3 (1) litra b, som hjemler begrenset skatteplikt for personer eller selskap som ikke er hjemmehørende her.

Alminnelig skatteplikt innebærer at all inntekt som skatteyteren har, også inntekt som stammer fra utlandet, er skattepliktig til Norge, også kalt globalinntektsprinsippet.

Begrenset skatteplikt innebærer derimot at skatteyteren bare er skattepliktig til Norge for visse bestemte typer av inntekter, typisk slike som kan anses å ha sin kilde her.

Bestemmelsene i skatteloven gir blant annet hjemmel for å beskatte utlendinger for inntekt fra virksomhet som ”drives eller bestyres” i riket, jfr sktl § 2-3 (1) litra b.

Skatteavtalenes krav om fast driftssted er gjennomgående strengere enn kravene i intern norsk rett. Derfor har grensen i intern norsk rett først og fremst betydning i forhold til stater som Norge ikke har skatteavtale med.

2.4 Konsekvenser

Det er flere konsekvenser av at det konstateres fast driftssted.

Viktigst er at fast driftssted i skatteavtalene er avgjørende for allokering av myndighet til å skattelegge inntekter av forretningsvirksomhet med økonomiske bånd til mer enn ett land. Regelen er konstruert for å sørge for at forretningsaktiviteter ikke vil bli skattlagt av en stat med mindre de har knyttet viktige økonomiske bånd mellom virksomheten og vedkommende stat. Motsatt, dersom de økonomiske bånd til et utenlandsk land er begrensede, er skattelegging forbeholdt domisillandet.

Følgene av at et rettssubjekt driver økonomisk virksomhet i et annet land gjennom et fast driftssted der, er at vedkommende blir skattepliktig til det landet hvor det faste driftssted ligger. Skatteplikten er begrenset til inntekter og utgifter knyttet til den virksomhet som utøves gjennom det faste driftssted.

Det kan være av stor viktighet for et foretak om det blir skattepliktig til en annen stat eller ikke, blant annet på grunn av forskjeller i skattenivået.

Videre har regelsettet avgjørende betydning for retten til å beskatte virksomhetsinntekter, samt at det også har indirekte betydning for retten til beskatning av kapitalinntekter⁸ og arbeidsinntekter⁹.

⁸ Se OECDs modellavtale art. 10 og art. 11

⁹ Se OECDs modellavtale art. 15

3 Hovedregelen

3.1 Innholdet i "the basic rule"

Hovedregelen, gjerne kalt "the basic rule", inneholder en generell definisjon av begrepet fast driftssted i art. 5 (1). De grunnleggende prinsipper i hovedregelen er som regel de samme selv om teksten i de ulike skatteavtaler er forskjellig.

I OECDs modellavtale er hovedregelen uttrykt slik:

"For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."

Hovedregelen definerer fast driftssted dithen at det oppstilles tre kumulative krav. Det må foreligge et forretningssted ("place of business"), som må være fast ("fixed"), og skattyters virksomhet må drives helt eller delvis gjennom dette forretningssted ("through which"). Disse kriteriene fremgår av kommentarenes art. 5 pkt. 2.

Denne fremstillingen vil konsentrere seg om kravet til at forretningsstedet er "fast", og den utviklingstendens som kommentarene til OECDs modellavtale viser. Til grunn for den videre redegjørelse ligger kommentarene i 2003-utgaven.

3.2 Hvilke krav oppstilles

At forretningsstedet skal være "fast" innebærer et krav til en forbindelse mellom forretningsstedet og et bestemt geografisk sted, likesom det kreves at forretningsstedet har en viss grad av varighet. Det foreligger med andre ord et stedskrav og et tidskrav.

For at et fast driftssted skal foreligge, må både objektive og subjektive krav være oppfylt.¹⁰ De objektive kravene er at det skal foreligge en forretningsinnretning, og at denne skal ha en stedlig tilknytning. Det subjektive kravet er at skattyterens disposisjonsrett over innretningen skal være av en viss varighet i tid. Det nærmere innhold av disse krav vil bli behandlet i kapittel 4 og 5.

3.3 Forholdet til andre bestemmelser

Artikkel 5 i modellavtalen er bygd opp slik at art. 5 (1) angir hovedregelen, og art. 5 (2) gir en positiv avgrensning og en eksemplifisering av steder som utgjør en fast forretningsinnretning. I art. 5 (3) oppstilles regler for bygnings- og monteringsarbeider.¹¹ Art. 5 (4) inneholder en negativ avgrensning av forhold som ikke skal regnes som fast driftssted. Felles for disse er at unntakene gjelder innretninger hvorfra det drives aktivitet som er av forberedende art, eller utgjør en hjelpevirksomhet. Egne regler for agenter eller representanter finner vi i art. 5 (5 og 6).

I forhold til disse bestemmelsene, er det hovedregelen i art. 5 (1) som angir grensen ved tvilstilfeller. Hvis en skatteavtale f.eks ikke har noen særskilt bestemmelse om bygnings- eller monteringsarbeider, må spørsmålet om det foreligger fast driftssted avgjøres etter hovedregelen i art. 5 (1).

Det kan spørres om montørregelen i art. 5 (3) kommer i tillegg til hovedregelen i art. 5 (1), eller om den er uttømmende slik at regelen i enkelte tilfeller er et unntak fra hovedregelen. Forutsatt at varigheten oppfyller tidskravet i hovedregelen, synes det rimelig at hovedregelen kan anvendes også på bygningsarbeider i tilfeller hvor montørregelen ikke er oppfylt.

Det må imidlertid kreves at de alminnelige vilkår i art. 5 (1) er oppfylt, noe som også ble uttalt av Høyesterett i Alphawell-saken.¹²

¹⁰ I tillegg til funksjonelle krav, noe som faller utenfor denne behandlingen.

¹¹ Gjerne kalt montørregelen

¹² Rt 1994 s. 752 (s. 764)

3.4 Praksis

3.4.1 Norsk praksis

Om begrepet ”fast driftssted” har vi relativt lite praksis i norsk rett. Det finnes noen få dommer av Høyesterett, og noen underrettsdommer.

Til tross for at spørsmålet om det foreligger fast driftssted eller ikke har avgjørende betydning for skattelegging av virksomhetsinntekter, så har det blitt avsagt få dommer. Dette gjelder både Høyesterett og underrettsdomstoler. Flere av sakene som tidligere har vært oppe i underrettene vedrørende fast driftssted, har enten ikke blitt forfulgt til Høyesterett, eller sakene har ikke blitt sluppet inn. De lavere domstoler har stort sett støttet myndighetenes syn. Dette ble gjort blant annet i Creole-saken¹³ hvor ligningsmyndighetene fikk fullt medhold innenfor de rammer partene ble enige om under hovedforhandlingen. Dommen ble ikke påanket på grunn av manglende økonomisk interesse hos den tapende part i å føre saken videre.

Norske skattemyndigheter har, i motsetning til domstolene, en større erfaring med slike saker. For inntektsåret 1997 ble det ved Sentralskattekontoret for Utenlandssaker (SFU) gitt en vurdering av skatteplikt for virksomhetsinntekter i nesten 1000 tilfeller. Skattemyndighetene har derfor en større erfaring ved tolkingen av begrepet ”fast driftssted”, og anvendelsen av dette i skatteavtalene.

3.4.2 Utenlandsk praksis

Begrepet fast driftssted kommer fra tysk rett, hvor det har blitt utviklet over lang tid. I forhold til hovedregelen, og de sentrale kravene i denne, anser tysk praksis den interne retten å være sammenfallende med skatteavtalene som er basert på OECD. Flere av de sentrale krav og begreper i OECDs hovedregel om fast driftssted er hentet fra tysk rettspraksis og lovgivning. Den tyske interne rett er utviklet i tysk rettspraksis, og ligger til grunn for flere av kommentarene til begrepet fast driftssted i skatteavtalene. Det er derfor relevant å trekke inn praksis fra andre stater når begrepets innhold skal fastlegges. Det vil i avhandlingen pekes på eksempler fra utenlandsk praksis der denne kan være illustrerende, eller gi holdepunkter for tolkingen.

¹³ Jfr Utv. 1981 s. 285

4 Lokaliseringskravet

4.1 Innhold

Det objektive krav til en stedlig forankring innebærer at det aktuelle forretningssted skal befinne seg på et bestemt geografisk sted eller område. Dette vilkåret tolkes i OECDs motiver som et krav om en stedlig tilknytning, ”..there has to be a link between the place of business and a specific geographical point”.¹⁴

Det er forretningsinnretningen som må ha denne tilknytningen, og problemer har oppstått i forhold til blant annet flyttbare innretninger. Forutsetningen er at den stedlige tilknytningen ligger innenfor skatteavtalens geografiske virkeområde.

Med stedlig tilknytning menes for det første en tilknytning til jordoverflaten.

Det tradisjonelle synspunktet var tidligere at forretningsinnretningen måtte være fysisk festet til jorda. I dag er det imidlertid allment akseptert at forretningsstedet ikke trenger å være faktisk forbundet med jordoverflaten, noe som også er kommet klart til uttrykk i OECDs motiver, som sier at forretningsinnretningen ikke trenger å være ”...fixed to the soil on which it stands”.¹⁵

Forretningsinnretningen trenger altså ikke å være en integrert del av den jorden den står på, noe som også innebærer at stedet ikke behøver å utgjøre en selvstendig fast eiendom.

For det andre menes det med stedlig tilknytning en tilknytning til havbunnen. Dette er aktuelt for flytende innretninger på sjøen, hvor flere saker har vært oppe for domstolene.

De nye endringene i kommentarene til modellavtalen drøfter lokaliseringskravet i en større bredde enn tidligere. Noen av de viktigste endringene er nettopp i forhold til kravet til fasthet, og mer spesifikt kravet til en geografisk tilknytning.

¹⁴ Jfr OECD komm 2003 art. 5 pkt. 5

¹⁵ Jfr OECD komm 2003 art. 5 pkt. 5

4.2 Sted eller område

Problemstillingen i dette avsnittet er hvorvidt kravet til en stedlig tilknytning innebærer at det må være en tilknytning til ett bestemt sted, eller om det er tilstrekkelig at virksomheten har tilknytning til et større område.

Dette er f.eks aktuelt for leting etter olje, siden denne type virksomhet oftest foregår på et større område, og ikke bare ett bestemt punkt. Enkelte skatteavtaler har egne bestemmelser når det gjelder oljevirksomhet, der slike mangler blir spørsmålet aktuelt. Det er imidlertid ikke bare i offshore-virksomhet at spørsmålet kan komme opp.

I forhold til skogsindustrien kan det ofte være slik at virksomheten foregår på et større, men likevel begrenset geografisk område. Også innen konsulentvirksomhet, både på land og offshore, kan det oppstå spørsmål hvor konsulentvirksomheten blir utøvet på et bestemt område.

Dersom tilknytningen til et ”fixed place of business” omfatter et begrenset geografisk område, og ikke bare ett enkelt sted, ville det innebære en utvidende fortolkning av begrepet i skatteavtalene.¹⁶ Samtidig må ikke begrepet gis altfor vide rammer. Dersom virksomheten ikke kan avgrenses til et sted eller område, vil det ikke kunne oppstå et fast driftssted uansett hvor lenge virksomheten hadde pågått. På den annen side kan heller ikke begrepet gis en altfor snever geografisk ramme. Dette ville lett kunne gi anledning til omgåelse av kravet til fast driftssted, ved at skattyteren med jevne mellomrom skifter kontor fra en bygning til en annen.

OECDs kommentarer uttaler at det normalt må være ”...a link between the place of business and a specific geographical point”.¹⁷ Det sies videre at driftsstedet må være ”established at a distinct place”. Ordlyden tilsier altså at det kreves en tilknytning til et bestemt geografisk sted eller punkt. I praksis har det tradisjonelt blitt ansett at et fast driftssted foreligger hvis forretningsstedet forblir på et bestemt sted.

¹⁶ Det ses ved denne vurderingen bort fra kravet til permanens

¹⁷ OECD komm 2003 art. 5 nr. 5

Det er imidlertid allment kjent at enkelte forretningsvirksomheter utøves på et mer eller mindre avgrenset område, og ikke bare på ett bestemt punkt.

Grunnen til at virksomheten finner sted over et større område, kan være flere. Det må legges til grunn at selve virksomhetens karakter gjør at denne finner sted over et større område, og at det ikke blir gjort ut ifra skattemessige hensyn, f.eks i et forsøk på omgåelse av reglene.

Det kan tenktes at skattyteren skifter kontorpult etter hva som er ledig, eller ettersom hvilke arbeidsoppgaver han utøver. Dersom det kreves tilknytning til ett bestemt sted, ville det innebære at vedkommende måtte sitte ved samme kontorpult hele tiden, selv om han jobbet i et større kontorkompleks. Spørsmålet blir derfor om det ved vurderingen av om det foreligger et fast driftssted, skal ses hen til den enkelte arbeidspult, eller til kontorbygget som sådant. Arbeidspulten utgjør ett bestemt sted, mens kontorbygningen utgjør et større avgrenset område.

Et slikt tilfelle var oppe i Alphawell-saken¹⁸. En britisk konsulent, Pegrum, utførte konsulentoppdrag for Statoil, og ble under sine opphold i Norge tilvist arbeidsplass hos Statoil. Han fikk anvist kontorplass ut i fra hva som til enhver tid sto ledig.

Kontorstedene varierte også etter hvilket prosjekt konsulenten arbeidet på. De ulike kontorene konsulenten benyttet på sine besøk var ikke knyttet til samme geografiske punkt. Retten kom til at det ikke forelå et fast driftssted, og så ved vurderingen hen til Alphawells tilknytning til kontorene som ble benyttet, og disses innbyrdes lokalisering. Førstvoterende uttalte at spørsmålet om det forelå en ”fixed place of business” i denne saken, var ”ytterst tvilsomt”.¹⁹

Ut ifra dette kan det fastslås at Statoils store kontorkompleks på Forus var for stort til å utgjøre ett bestemt sted eller et geografisk punkt. Det må imidlertid tilføyes at retten i Alphawell-saken også fokuserte på avbrytelsene i firmaets arbeid i Norge, og ikke bare den vekslende kontorplassering.

¹⁸ Rt 1994 s. 752

¹⁹ Rt 1994 s. 752 (s. 763)

Avgjørelsen er fra 1994, og ble løst under de daværende kommentarer til modellavtalen hvor det fortsatt var krav om ett bestemt sted. Nedenfor vil det gis en vurdering av avgjørelsen i forhold til de gjeldende kommentarer.

I de nye kommentarers pkt. 5.1 pekes det på at et foretaks beskaffenhet kan føre til at utøvelsen av forretningsvirksomheten ofte forflyttes mellom omkringliggende steder, ”..are often moved between neighbouring locations..”. Nærmere bestemmelser finner vi i utkastets pkt. 5.4 hvor det oppstilles et eksempel med en konsulent som utøver sin virksomhet gjennom flere forskjellige kontorer innenfor samme selskap. Kommentarene fastslår at man i slike tilfeller skal anse konsulenten å forbli i det samme forretningsstedet, ”..if the consultant moves from one office to another within the same branch location, he should be considered to remain in the same place of business”.

Dersom Pegrum²⁰ hadde jobbet for forskjellige oppdragsgivere, og av den grunn benyttet forskjellige kontorer, på ulike steder, kunne ikke tilfellet anses som et enkelt forretningssted. I Alphawell sitt tilfelle var oppdragsgiveren den samme, og grunnen til at han utførte sin virksomhet på forskjellige steder var utenfor hans kontroll.

Etter de nye kommentarer synes det klart at det i enkelte tilfeller ikke skal tas hensyn til at virksomheten forflyttes, dersom dette skjer ut fra en vurdering av foretakets natur, og det foreligger en handelsmessig og geografisk sammenheng²¹ mellom de forskjellige beliggenheter. Dette betyr at et område som dekker flere steder, og som tjener en enkelt del av et selskap, skal utgjøre et geografisk hele hvor forflytninger innenfor dette er irrelevant. Kravet til geografisk tilknytning er tilfredsstilt så lenge stedene varierer innen samme område, f.eks forskjellige kontorer innen den samme bygning , forskjellige kontorer i forskjellige bygninger, eller også forskjellige steder i forskjellige byer slik som i Pegrums tilfelle.

Det er etter mitt syn grunn til å anta at resultatet i Alphawell-saken ville falt annerledes ut etter dagens motiver, hvor det gis anledning til forflytning innenfor et større område såfremt de andre kravene er oppfylt.

²⁰ Alphawells deleier og selskapets eneste ansatte

²¹ Nærmere om dette uttrykket under 4.3.

Spørsmålet blir etter dette hvor stort område som dekkes av skatteavtalene. Eller med andre ord, over hvor stort område kan virksomheten strekke seg før den ikke lenger blir karakterisert som tilstrekkelig fast.

Det prinsipielle utgangspunkt er at det kreves en tilknytning til et spesifikt geografisk punkt. Som fastslått ovenfor kan dette likevel ikke tolkes dit at det kreves at skattyter må sitte ved samme kontorpult hele tiden om han jobber i et kontorkompleks.

Dersom det dreier seg om et veldig stort geografisk område, kan det raskt oppstå den situasjon at virksomheten mister sin stedlige tilknytning. Hvor stort område som dekkes, kan ikke utledes av kommentarene. Denne vurderingen er derfor overlatt til rettsanvenderen, som må foreta en helhetsvurdering.

Ethvert tilfelle må vurderes konkret for å kunne gi et svar på hvor langt kravene strekker seg. Mer generelt kan det utledes av praksis at en virksomhet kan bevege seg over et noe større område, selv om den ikke er knyttet til ett bestemt geografisk punkt, uten at den mister sin stedlige tilknytning. Men man må da se hen til virksomhetens karakter, og om det er denne som gjør at virksomheten finner sted over et større område.

Flere forhold vil ha innvirkning på spørsmålet om stedlig tilknytning, og fordrer en nærmere redegjørelse. Av betydning vil være tidsperioden, om aktiviteten er regelmessig gjentatt, om det er ett eller flere prosjekter, og om forretningsinnretningen blir flyttet rundt (mobile forretningssteder).

I den videre redegjørelse vil det gis en vurdering av de elementer som spiller inn ved vurderingen av den stedlige tilknytning.

De nye kommentarene til modellavtalen vil bli lagt til grunn, men hvor disse innebærer en endring i forhold til tidligere praksis, vil også denne bli belyst.

4.3 Commercial and geographical coherence

4.3.1 Innledning

Et nytt vurderingstema har blitt valgt i de nye kommentarene med hensyn til lokaliseringskravet. Tidligere var man som nevnt av den oppfatning at et fast driftssted ikke forelå dersom det ikke fantes ett bestemt sted hvor virksomheten ble drevet fra. Utviklingstendensen har imidlertid i lengre tid vært at et mer eller mindre avgrenset område har blitt godtatt. Dette har også blitt fulgt opp av OECD, noe som kan ses av kommentarene til modellavtalen, som nå legger opp til en aksept av at virksomhet flyttes rundt mellom forskjellige steder.

Det krav som oppstilles i pkt. 5.1 uttrykkes slik at det område som aktivitetene bevegges innenfor kan identifiseres som et ”..coherent whole commercially and geographically...”. Dersom det kan fastslås at det aktuelle område, innenfor hvilket virksomheten forflyttes, er et slikt sammenhengende handelsmessig og geografisk hele, vil stedskravet være oppfylt. Dette uttrykket som nå har blitt inntatt i forhold til hovedregelen i art. 5 (1), ble tidligere benyttet bare i forhold til byggeprosjekter. Det vil nå bli en del av kjernen i stedskravet også i forhold til hovedregelen.

4.3.2 Geografisk enhet

Det kreves for det første at i forhold til vedkommende virksomhet skal det sted, innenfor hvilket aktivitetene forflyttes, utgjøre et sammenhengende hele, geografisk sett. Hva som ligger i uttrykket ”..a coherent whole...geographically” sier OECD ikke noe om. Kommentarene forsøker heller ikke å angi det prinsipielle innhold i uttrykket, men gir i stedet noen eksempler på hva som oppfyller, og ikke oppfyller stedskravet.

I pkt. 5.2 oppstilles et eksempel med en gruve, og ifølge kommentarene utgjør gruen en geografisk enhet selv om den strekker seg over et større område. Det sies at gruen ”clearly constitutes a single place of business”, selv om lokasjonene er variable, fordi gruen ”..constitutes a single geographical...unit..”. Den geografiske sammenheng ligger i at stedene er omkringliggende og varierer naturlig.

Likeledes er et kontorhotell ett forretningssted for et konsulentfirma som leier kontor i en større kontorbygning, selv om arbeidet blir utført i forskjellige deler av bygningen.

OECD fastslår at ”..the building constitutes a whole geographically..”

Konsulentselskapet arbeider for alle sine klienter på de ulike kontorer, og oppnår derfor “commercial coherence”.

Videre sies det at på den samme måte kan en gågate eller en markeds plass utgjøre et enkelt forretningssted selv om skattyteren benytter ulike deler av gaten eller markedet.

Den geografiske tilknytningen blir i dette tilfellet funnet i det faktum at stedene ligger innenfor et område hvor den regelmessige virksomhet blir utøvd. Et slikt tilfelle var oppe i en dom fra en tysk lavere skattedomstol, Markeds plass-dommen²². Saken dreide seg om en nederlandsk selger som solgte sine varer på tre forskjellige markeder i

Tyskland hvor han satte opp sine salgsboder. Han benyttet ingen bygning som var forbundet med jorda, men salgsbodene ble satt opp på det samme stedet inne på markedene. Retten slo fast at skatteavtalene forutsatte en geografisk avgrensning av det område hvor virksomheten ble utøvet. Ettersom selgeren hadde sine salgsboder på det samme stedet, og innenfor de tre samme markeder, ble det konstatert fast driftssted.

Ut ifra de eksempler som er oppstilt i kommentarene kan det fastslås at et fast driftssted foreligger, nettopp fordi det foreligger en geografisk sammenheng.

I pkt. 5.4 gis det eksempler på tilfeller hvor den geografiske sammenheng mangler. I disse tilfeller foreligger det handelsmessig sammenheng, men dette kan likevel ikke veie opp for den manglende geografiske sammenheng. Tilsvarende gjelder selv om det er snakk om samme oppdragsgiver. En konsulent som utfører arbeid for en bank med filialer på forskjellige steder, vil oppfylle stedskravet dersom han utfører sitt arbeid innenfor lokalene til én filial. Dette blir i kommentarene uttrykt slik at ”..if the consultant moves ...within the same branch location, he should be considered to remain in the same place of business”.

Hvis konsulenten derimot utfører sitt arbeid i flere filialer, vil det ikke lenger foreligge en geografisk sammenheng, ”...is absent where the consultant moves between branches in different locations”.

²² EFG 1966, 501 (Finanzgericht Münster)

Formålet med de nye kommentarene er ikke å fastslå at det foreligger ett forretningssted, men å identifisere de aktiviteter som utøves innenfor et større område. Det blir ansett å foreligge geografisk sammenheng hvis de stedene hvor aktivitetene utøves ligger innenfor et område som eies eller disponeres av oppdragsgiveren. Det ser derfor ut til at den geografiske sammenheng avhenger av at oppdragsgiver eier eller på annen måte disponerer over hele det aktuelle området

4.3.3 Handelsmessig enhet

Det oppstilles også et krav om en handelsmessig sammenheng med den virksomhet som utøves på de forskjellige steder.

OECD sier heller ikke noe om hva som nærmere ligger i uttrykket ”..a coherent whole commercially..”. Det gis ingen generell beskrivelse av hva som skal gjelde, utover selve uttrykket. I stedet gis det eksempler, og overlates til rettsanvenderen selv å trekke prinsipper ut av disse.

Pkt. 5.3 i kommentarene støtter opp om en bedre klargjøring av hva som er ment med ”commercial coherence”. Her gis et eksempel med en maler som utøver sitt arbeid i en stor kontorbygning for flere uavhengige oppdragsgivere, ”..under...unrelated contracts for a number of unrelated clients in a large office building..”. I dette tilfellet foreligger det ikke noen handelsmessig sammenheng, i motsetning til tilfellet der en maler arbeider innen rammen av et enkelt oppdrag for samme oppdragsgiver. Hvor maleren arbeider for forskjellige kunder på forskjellige kontorer, mangler han handelsmessig sammenheng fordi han arbeider for én oppdragsgiver av gangen. Han får derfor ikke fast driftssted selv om den geografiske sammenheng skulle være tilstede.

Sett fra skattyters synspunkt innebærer hans virksomhet at han må arbeide for forskjellige oppdragsgivere, men alle oppdragene er deler av hans virksomhet. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig. Ifølge OECD må den handelsmessige sammenheng finnes på grunnlag av oppdragsgivers ståsted, og ikke skattyterens. Spørsmålet blir om oppdragene kan anses som elementer i oppdragsgivers virksomhet. Er svaret bekreftende, vil virksomheten anses som en handelsmessig enhet.

4.3.4 Oppsummering

Kjernen i stedskravet er nå basert på den handelsmessige og geografiske sammenheng mellom virksomheten og det aktuelle område. Aktivitetene må utgjøre et sammenhengende hele, handelsmessig og geografisk, med hensyn til vedkommende virksomhet.

Det prinsipielle innhold i uttrykket slik det skal brukes i art. 5 (1) er ikke angitt av OECD. Det er i stedet gitt eksempler, som rettsanvenderen selv må trekke prinsipper ut av.

Det tidligere kravet om tilknytning til ett bestemt sted har blitt erstattet med et krav til ”commercial and geographical coherence”.

OECDs nye kommentarer må ses på bakgrunn av den praksis som har utviklet seg mellom medlemslandene. Der har man i den senere tid sett en økende aksept for at et større område kan utgjøre et forretningssted i forhold til reglene om fast driftssted.

Denne praksis kunne tidligere synes å være i strid med kommentarene, noe de nye kommentarer til modellavtalen forsøker å rette på.

4.4 Flyttbare innretninger

4.4.1 Problemstillingen

Ifølge redegjørelsen i 4.2 må det aktuelle forretningsstedet til en viss grad være forbundet til et bestemt geografisk sted eller område. Det er tilstrekkelig med en forbindelse mellom forretningsinnretningen og et spesifikt geografisk område. Når det gjelder flyttbare innretninger foreligger imidlertid ikke alltid noen slik tilknytning. Spørsmålet som da reiser seg er om forretningsstedet oppfyller kravene til stedlig tilknytning dersom forretningsinnretningen blir flyttet rundt innen et bestemt område. Det har blitt reist spørsmål rundt dette særlig i forhold til offshore-virksomhet, men det kan også gjøre seg gjeldende for innenlands aktiviteter.

Uøvelsen av en forretningsaktivitet kan være mer eller mindre avgrenset til et bestemt område. Den kan f.eks være avgrenset innen en del av et land eller til en bestemt by, men også innenfor en markeds plass. Problemet er hvorvidt en slik avgrensning av forretningsaktivitetene innen et bestemt område er tilstrekkelig for å utgjøre et fast driftssted, når utøvelsen av forretningsvirksomheten flyttes rundt slik at ikke ett bestemt geografisk punkt kan finnes.

Tidligere var rettstilstanden slik at et fast driftssted ikke forelå når virksomheten ble flyttet rundt mellom forskjellige steder. Dette ble begrunnet med at det ikke fantes et bestemt sted. Ifølge OECD er det ikke lenger slik.

Enkelte aktiviteter kan være av en slik art at de på grunn av sin beskaffenhet forflyttes, f.eks innen en by eller region. De nye endringene i modellavtalen forsøker å løse problemet som da oppstår om hvorvidt et fast driftssted foreligger.

Pkt. 5.1 fastslår at ett enkelt forretningssted kan anses å foreligge dersom foretakets beskaffenhet, "the nature of the business", innebærer at aktivitetene forflyttes innenfor et område. Dette er imidlertid betinget av at det er både geografisk og handelsmessig sammenheng mellom de forskjellige beliggenheter.

Dersom et nærmere bestemt område oppfyller kravet til en handelsmessig og geografisk sammenheng, foreligger ett sted selv om aktiviteten flyttes rundt innenfor dette området.

I forhold til montørregelen i art. 5 (3) er det på det rene at forflytninger av virksomheten er allment akseptert.²³ Nødvendigheten av utøvelse av virksomheten på ett bestemt sted er underordnet i forhold til denne regelen. Formålet med montørregelen er å unngå eller redusere problemene ved forflytninger i forhold til aktiviteter som mangler tilknytning til ett bestemt sted. Den nye endringen i hovedregelen synes å forsøke å tilpasse til hovedregelen noe som er meget godt kjent i forhold til montørregelen i art. 5 (3), hvor forflytninger er allment akseptert.

Kravet til geografisk tilknytning som innfortolkes i hovedregelen, blir i de nye endringene utvidet. Dette innebærer at forflytninger lettere kan aksepteres også i forhold til hovedregelen.

²³ OECD komm art. 5 nr. 20

4.4.2 Flytende innretninger

Med flytende innretninger menes hovedsakelig innretninger som brukes til havs, typisk fiskefartøyer og andre båter, borrerigger, og andre oljerelaterte innretninger f.eks flytende hoteller eller boligplattformer.

Det har til tider vært vanskelig å fastslå om det foreligger fast driftssted ved virksomhet til havs. I flere nyere skatteavtaler er det inntatt særlige bestemmelser om offshore- virksomhet. Det har også blitt foretatt endringer i enkelte eldre avtaler, slik at disse nå regulerer virksomhet utenfor kysten.

Ved en vurdering av fast driftssted i forhold til flytende innretninger må det trekkes et skille mellom innretninger som er fastfortøyd (stasjonære), og de som ikke er det.

De fleste land med store oljeressurser til havs har stått overfor problemer vedrørende skattelegging av fast driftssted for mobile virksomheter. Eksempler på slike er fartøy brukt i forbindelse med boring, og andre flyttbare, men stasjonære fartøy, f.eks boligplattformer. Oljevirksomhet til havs består ikke bare av produksjonsplattformene, men også av lagring av oljen før den fraktes til land og plattformer der arbeiderne oppholder seg, såkalte boligplattformer. Mange av disse hviler på havbunnen, enten i form av at de er festet til den, eller rett og slett i form av sin egen kraft. På flere steder har det også blitt benyttet mer ambulerende fartøyer som ikke er stasjonære. Typisk for disse er at de ikke hviler på havbunnen. Flere skatteavtaler har spesielle regler for slike forretningsaktiviteter på kontinentalsokkelen. Problemer vedrørende f.eks borrerigger er likevel relevant også for eldre avtaler som ikke har egne klausuler for offshore- virksomhet.

Norge var en av de første stater til å kreve skattelegging av stasjonære, flytende oljerelaterte virksomheter i forhold til hovedregelen i art. 5 (1). De ulike stater har hovedsakelig fulgt to hovedlinjer ved løsning av problemstillingen.

For det første har ofte en såkalt fast driftssted-fiksjon vedrørende disse aktiviteter blitt inntatt i nyere skatteavtaler. Eldre skatteavtaler har fått slike tillegg gjennom protokoller. Den andre linjen har gått på at tolkingen av hovedregelen har blitt revurdert. Praksis innen de ulike stater viser en økende aksept for borrerigger og andre innretninger som et fast driftssted i forhold til hovedregelen, dog med varierende vilkår.

Når det gjelder offshore-virksomhet må det vurderes hvorvidt det dreier seg om utnyttelse eller letevirksomhet. Utvinning av olje og gass er utnyttelse, og omfattes av regelen i modellavtalens art. 5 (2) litra f. Denne regelen omfatter ikke letevirksomhet. Hvorvidt det anses å foreligge fast driftssted i forbindelse med leteboring, må avgjøres etter hovedregelen i art. 5 (1). Spørsmålet som da reiser seg er om borreaktiviteter oppfyller kravene til stedlig tilknytning i hovedregelen, i tilfeller da borreriggen flyttes rundt på kontinentalsokkelen.

Leteboring foregår som regel på flere steder innenfor et større område.

Norske skattemyndigheter har lenge vært av den oppfatning at borrerigger ikke oppfyller kravene til fast driftssted i forhold til hovedregelen. Det er nærliggende å anta at det er kravet til en stedlig tilknytning som har gjort det vanskelig å anse borrerigger som et fast driftssted.

Det blir da et spørsmål om forretningsstedet må ha en tilknytning til havbunnen, noe som i så fall utelukker innretninger som ikke er fortøyd, eller som ikke hviler på havbunnen, i å utgjøre et fast driftssted. Det ville innebære at man lot skattekonsekvenser komme an på om en oljerigg er flytende eller permanent fortøyd. For å unngå denne situasjonen kan skatteavtaler tilpasses, noe som også ofte blir gjort. Om en borrerigg skal anses som et fast driftssted, vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle. Flere omstendigheter må tas i betraktning, så som tidsperioden det dreier seg om, om arbeidet blir regelmessig gjentatt osv. Uten å gå nærmere inn på tidskravet, kan det ut i fra praksis utledes at en kontinuerlig forretningsaktivitet ikke trenger å være lokalisert på ett bestemt geografisk punkt for å utgjøre et fast driftssted. Det gjelder spesielt for virksomhet som utført på flytende, men stasjonære innretninger som er midlertidige som for eksempel en borrerigg, men det kan også gjøres gjeldende for virksomheter på land. Det ser imidlertid ut til at praksis vedrørende offshore er klarere på dette punktet. Oljerigger som er fastfortøyd til havbunnen må være tilstrekkelig tilknyttet til et bestemt geografisk punkt, mens flytende oljerigger som blir flyttet med bare noen få måneders mellomrom ikke er det.

For fiskebåter og andre båter vil spørsmålet om det foreligger et fast driftssted også ses ut ifra om skipet er permanent fastfortøyd eller ikke.

Båter som er permanent fortøyd til kaia er f.eks restaurant-båter eller museum. Disse vil utgjøre en stasjonær, flytende forretningsinnretning. I forhold til art. 5 (1) vil disse

bli ansett for å være faste når de er permanent fortøyd til kaien. Det vil i disse tilfellene være en tilknytning mellom forretningsinnretningen (båten) og ”a specific geographical point”.²⁴

Problemer vil i praksis oppstå i forbindelse med spørsmål om fast driftssted for fiskebåter og andre flytende innretninger som ikke er stasjonære. Typisk for disse er at de beveger seg over et større område, og at de ikke er fastfortøyd til ett bestemt punkt. Ifølge OECDs kommentarer til modellavtalens art. 5 (1) vil et ”forretningssted” først og fremst være innretninger som ikke er flyttbare, noe som også kan ses ut ifra oppregningen i art. 5 (2) som gir en eksemplifisering av faste forretningsinnretninger. Maskiner og utstyr vil også omfattes av termen ”place of business”.²⁵

For internasjonal transport med skip og fly har OECDs modellavtale egne bestemmelser i art. 8. Disse innretningene er ikke gjenstand for skattelegging gjennom et fast driftssted. Spørsmålet blir derfor om fiskefartøyer og andre båter kan bli å anse som et fast driftssted i forhold til hovedregelen i art. 5 (1).

En fiskebåt kan i enkelte tilfeller utgjøre en forretningsinnretning, et såkalt ”place of business”. Vurderingen blir da om denne oppfyller kravene til fasthet, slik at det kan sies at båten er en ”fixed place of business”. Innvendingen kan være at oppregningen i art. 5 (2) ikke uttrykkelig nevner fiskefartøyer eller lignende innretninger, og at en slik innretning ville ha vært nevnt om den var ment å omfattes, for å unngå en meget utvidende fortolkning. Det er imidlertid på det rene at oppregningen i art. 5 (2) ikke på noen måte er uttømmende, men kun en eksemplifisering av forretningsinnretninger som er faste. Innretninger som ikke uttrykkelig er nevnt der, må altså vurderes i forhold til hovedregelen i art. 5 (1) for å kunne fastslå hvorvidt det foreligger et fast driftssted eller ikke. Det kan på ingen måte utelukke innretningen bare av den grunn at den ikke hører under den positive oppregningen i art. 5 (2). I kommentarene til art. 5 sies det også at en forretningsinnretning kan være et hvilket som helst objekt som blir benyttet i næringsvirksomhet.²⁶

²⁴ OECD komm art. 5 nr. 5

²⁵ OECD komm art. 5 nr. 2

²⁶ OECD komm art. 5 nr. 4

En dom av Høyesterett som etter hvert har blitt veldig godt kjent for rettsanvendere i Norge, er Rt. 1984 s. 99, Alaska-dommen. Saken gjaldt tre norske lottfiskere som drev fiske utenfor Alaska med utgangspunkt i Seattle. Fiskerne betalte skatt av sine inntekter til USA, men ble også lignet i Norge som bosatt her. For Høyesterett gjaldt saken spørsmålet om fiskerne hadde fast driftssted i USA. Dersom dette var tilfelle kunne de ikke skattelegges i Norge. I saken ble flere forretningsinnretninger påberopt som stedlig tilknyttet; fiskebåten, opplagsplassen for teinene og kaiområdet i Seattle.

Som det viktigste faste driftssted fremhevet fiskerne båten. Ut ifra denne ble avtaler ordnet, f.eks. vedrørende leveringen til fiskemottakerne. Fiskerne anførte at et skip godt kunne utgjøre et fast driftssted etter hovedregelen, og viste til at oljeinstallasjoner på sjøen er godtatt som fast driftssted.

Det må sies å være klart at en fiskebåt er en forretningsinnretning for fiskere som har dette som virksomhet. Båten er det som realiserer virksomhetens formål. Spørsmålet Høyesterett måtte ta stilling til i Alaska-saken var om en fiskebåt som opererte innenfor et stort havområde hadde den nødvendige stedlige tilknytning.

Om dette uttalte retten at fiskefartøyet manglet helt ”det geografiske tilknytningspunkt” som ligger i kravet som stilles til at det skal være ”a fixed place of business”.²⁷ Retten kom altså til at fiskebåten ikke hadde den tilknytning som kreves for at innretningen skal være fast. Til støtte for dette anførte retten motivene til OECDs modellavtale og de kommentarene som var gitt til art. 5 der, og pekte på at disse har blitt lagt til grunn også i norsk skatterettsteori.

Retten konkluderte med at et fiskefartøy ikke var å anse som et fast driftssted. Det er rimelig til å anta at grunnen for dette var at et fiskefartøy etter sin natur hele tiden beveger seg over fiskefeltene, og at det av den grunn ikke har den tilstrekkelige fasthet som krevdes etter de da eksisterende regler.

Innen tysk teori om skatteavtaler blir det hevdet på generelt grunnlag at skip er de eneste innretninger som ikke kan være faste forretningsinnretninger.²⁸

²⁷ Rt. 1984 s. 99 (s. 105)

²⁸ Jfr Storck (1980) s. 134

OECDs kommentarer til modellavtalens art. 5 (1) uttaler at det ikke er nødvendig at innretningen er festet til jorden (for fiskebåter blir det i tilfelle havbunnen), ”...does not mean that...the place of business has to be actually fixed to the soil.”.

Som nevnt ovenfor inneholder de nye endringene i kommentarene til modellavtalen en utvidelse i forhold til den geografiske tilknytning, men Alaska-dommen må fortsatt sies å være riktig også i forhold til de nye kommentarer.

En nyere dom på området er en avgjørelse fra Oslo tingrett, PGS-dommen.²⁹ Denne gjaldt skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten, og spørsmålet var om det forelå et fast driftssted. Det må imidlertid bemerkes at denne dommen er påanket, og derfor ikke er rettskraftig. Selv om den aktuelle skatteavtale er en spesiell avtale som avviker fra OECDs modellavtale, inneholder domspremissene interessante drøftelser av nettopp de problemstillingene som har vært berørt angående fiskefartøyer, og det skal her pekes på noen av disse hva angår kravene til stedlig tilknytning.

Saken gjaldt to fartøyer som seilte frem og tilbake på sjøen innen nærmere avgrensede og kontraktsbestemte områder. Virksomheten besto i utforskning og undersøkelser av havbunnen på Elfenbenskysten. Det var uomtvistet at de to skipene kunne karakteriseres som en forretningsinnretning. Striden sto om den stedlige (og den tidsmessige) tilknytningen var av den art at kravet til fast driftssted var oppfylt.

Områdene som fartøyene beveget seg på var henholdsvis 561 og 1100 kvadratkilometer. Retten uttalte at saken var et grensetilfelle når det gjaldt den stedlige tilknytning. På den ene side var fartøyene knyttet til et nærmere bestemt geografisk område, men på den andre side var disse mindre knyttet til området enn hva er tilfellet for oljeboring.

Det vises til Alaskadommen, og konkluderes i tråd med denne at den stedlige tilknytningen var for svak.

OECDs nye kommentarer til modellavtalen sier at når foretakets beskaffenhet gjør at virksomheten ofte forflyttes mellom steder innenfor et område, kan det oppstå vanskeligheter med å fastslå om det foreligger ett enkelt forretningssted.

Ett enkelt forretningssted vil bli ansett å foreligge hvis foretakets naturlige beskaffenhet gjør at virksomheten blir forflyttet innen et bestemt område, og dette anses å utgjøre et

²⁹ Jfr TOSLO-2000-06093

sammenhengende hele, både handelsmessig og geografisk, i forhold til det foretagendet.³⁰

Skipene i PGS-dommen utgjorde en handelsmessig enhet i forhold til sine undersøkelser og utforskning av havbunnen. Foretakets beskaffenhet ("the nature of the business") var av den art at virksomheten måtte foregå på et noe store område til havs hvor båtene beveget seg frem og tilbake, og foretok sine undersøkelser. Foretakets beskaffenhet var med andre ord av den art at de medførte forflytning.

Kommentarene krever videre at stedene skal være omkringliggende, "neighbouring". Det er altså ikke tilstrekkelig at området er avgrenset. Stedene må også være omkringliggende. Det sies ikke noe om hvor tett disse stedene skal være for å tilfredsstille kravet om at de skal være omkringliggende. I PGS-saken beveget båtene seg over et område på henholdsvis 561 og 1.100 kvadratkilometer. Selv om området er relativt stort, er det likevel avgrenset. Foretakets beskaffenhet var av den art at utforsknings- og undersøkelsesvirksomheten fant sted over dette aktuelle område. Som retten også uttalte, var PGS sin virksomhet knyttet til et nærmere bestemt geografisk område, noe som styrker den stedlige tilknytning.

Etter dette kan det fastslås at virksomheten til en fiskebåt (el.l) kan være relativt stasjonær innen visse områder på havet. Fiskefartøyer er imidlertid ikke forbundet med havbunnen, og de er heller ikke forbundet med en spesiell lokasjon når de utøver sin virksomhet. Som det ble uttalt i PGS-dommen har virksomheten til et fiskefartøy en vesentlig forskjellig natur sammenlignet med borrefartøy.

I forhold til tidligere praksis har det ikke vært noen tvil om at en fiskebåt ikke har den nødvendige stedlige tilknytning som skal til for å utgjøre et fast driftssted. Det har blitt reist forslag om såkalt fingering av stedlig tilknytning for fiskebåter, hvor fangstmengde og fangstid har vært foreslått som kriterier på fast driftssted.³¹

Dette har imidlertid ikke fått noen gjennomslagskraft, og er så langt ikke kommet inn i noen skatteavtale.

³⁰ OECD komm 2003 art. 5 nr. 5.1

³¹ Jfr Unmot 1980 s. 65

Det kan imidlertid reises spørsmål om de nye kommentarene til modellavtalen innebærer en utvidelse også i forhold til fiskefartøyer. Kun det faktum at det dreier seg om et fiskefartøy, medfører nødvendigvis ikke at et fast driftssted foreligger. Rettsanvenderen må se hen til den konkrete sak, og vurdere denne ut ifra de slutninger han kan trekke fra de nye kommentarer. Det stilles for det første krav til virksomhetens beskaffenhet, og at denne krever at det benyttes forskjellige steder. Videre kreves det en geografisk sammenheng som innebærer at stedene må være omkringliggende og varierer naturlig. I tillegg kreves også en handelsmessig sammenheng som gir seg uttrykk i at den samme forretningsaktiviteten er utøvd på separate steder.

4.4.3 Andre flyttbare innretninger

Et eksempel på en flyttbar innretning er salgsvogner. En salgsvogn vil i noen tilfeller være stasjonær i den betydning at den er lokalisert på ett bestemt punkt, og at den blir værende kun der. I dette avsnittet er det snakk om salgsvogner som ikke er stasjonære på en slik måte, men som flyttes rundt innenfor et mer eller mindre større område. Hvilken virksomhet som utøves fra salgsvognen er ikke relevant.

Det kreves en fast tilknytning til et geografisk sted. I OECDs kommentarer er dette uttrykt slik at det skal være en "link between the place of business and a specific geographical point".

En salgsvogn som fraktes fra sted til sted vil i utgangspunktet ikke utgjøre et fast driftssted, idet kravet til den stedlige tilknytning ikke vil være oppfylt.

Saken må vurderes annerledes hvis salgsvognen er plassert fast på ett sted. Dersom det kun utøves virksomhet fra dette ene stedet, vil det utgjøre et fast driftssted.

Problemstillingen er imidlertid hvordan vurderingen blir når salgsvognen er flyttbar.

Et eksempel fra tysk rett er den tidligere nevnte Markedsplass-dommen³², hvor retten kom til at det forelå et fast driftssted. De begrunnet sitt syn med at selgeren benyttet det

³² Se side 18.

samme stedet hvor han satte opp bodene, og hans virksomhet foregikk på de samme markedene. Han hadde derfor senter for sine forretningsaktiviteter innen hvert marked. Tyske skattemyndigheter har senere støttet seg på denne dommen, og generelt fastslått at flyttbare forretningsinnretninger, f.eks fra salgsvogner, på et midlertidig fast sted, oppfyller kravene til stedlig tilknytning.³³

Det må imidlertid påpekes at i Markeds plass-dommen var det kun på tre forskjellige markeder hvor aktivitetene ble gjentatt. Det kan være at resultatet hadde blitt et annet dersom selgeren hadde forflyttet seg rundt på 5-10 forskjellige markeder, og uten å benytte seg av det samme stedet innenfor hvert marked.

Tyske domstoler hadde lenge et konservativt syn når det gjaldt flyttbare innretninger uten noen bestemt tilknytning til et fast sted. Skattemyndighetene i Tyskland har i den senere tid revurdert sitt standpunkt i slike saker. Praxis har vært under en stadig utvikling, noe de nye kommentarene har tatt hensyn til. Det anses nå som klart at flyttbare forretningsinnretninger kan utgjøre et fast driftssted dersom det har en midlertidig fast lokasjon.

Det samme blir slått fast av OECD i pkt. 5.2 i de nye kommentarene hvor det oppstilles et eksempel på utvidelse av begrepet i forhold til gågater eller utendørs markeder. Skattyteren kan benytte ulike deler av gaten eller markedet, og likevel oppfylle stedskravet. Et fast driftssted anses derfor å foreligge.

I disse tilfellene ligger den geografiske tilknytning i det faktum at stedene er omkringliggende innen et område hvor den samme regelmessige aktiviteten er utøvd. Den handelsmessige sammenheng ser i dette tilfellet ut til å være forbundet med utøvelsen av den samme forretningsaktivitet.

I pkt. 5.2 gis flere eksempler. I forhold til gruveaktiviteter blir begrepet forretningssted utvidet til å inkludere alle de steder hvor gruveaktivitet blir utøvet. Som kommentarene sier flyttes forretningsaktivitetene fra ett sted til et annet i en stor gruve. Dersom denne utgjør en enkelt geografisk og handelsmessig enhet i forhold til gruvedrift vil den utgjøre ett enkelt forretningssted. En virksomhet basert på gruvedrift kan nå falle inn under rammene av både hovedregelen og montørreglen, men basert på forskjellige

³³ Jfr Skaar (1991) s. 127

kriterier. Montørregelen kan ses som et tilleggsverktøy for å fange opp de forretningsaktiviteter som, ut fra deres natur, enkelt ville unnslippe hovedregelen. Reglen har hatt et fortrinn ved dens fleksibilitet ved at den refererer til ett enkelt prosjekt eller enhet, og ikke ett bestemt sted. Ved de nye kommentarer kan det sies at også hovedregelen har fått en større fleksibilitet på dette området. En altfor utvidende tolking av hovedregelen vil imidlertid medføre at montørregelens betydning vil bli delvis begrenset i sine rammer.

Ses pkt. 5.1 og 5.2 i sammenheng, synes det at når foretakets beskaffenhet krever at det benyttes forskjellige steder, trenger det bare å bekreftes at (i) stedene er omkringliggende, ”neighbouring”, og (ii) at den samme forretningsaktiviteten er utført på disse stedene. Den handelsmessige forbindelsen ser ut til å være kun det faktum at den samme forretningsaktiviteten er utøvd på separate, men omkringliggende, steder.

4.5 Midlertidige innretninger

Med dette menes forretningssteder som ikke er av permanent karakter. I en drøftelse av rettstilstanden i forhold til slike innretninger vil tidsaspektet ha stor betydning. I denne sammenheng skal kun kravet til geografisk tilknytning berøres. Tidskravet behandles i et eget kapittel.

Midlertidige innretninger kan være etablert av forskjellige grunner. Et eksempel er idrettsarrangementer.

Under OL på Lillehammer i 1994 var det flere utenlandske selskaper som hadde midlertidige forretningsinnretninger på Lillehammer. Disse utøvde sin virksomhet i den tiden lekene pågikk, for siden å flytte sin virksomhet tilbake til sitt hjemland. Deres virksomhetsutøvelse var med andre ord midlertidig her i Norge.

Et annet eksempel er flytting av virksomhet til et annet land. Det er da typisk et utenlandsk selskap som har sin virksomhet i Norge, og som bare har oppdrag her.

Oppdragene kan finne sted for ulike oppdragsgivere, og varigheten på hvert enkelt oppdrag er gjerne under 12 mnd.³⁴

Når det gjelder kravet om stedlig tilknytning, har det i norsk administrativ praksis i slike tilfeller stilt små krav. Praksis fra SFU viser at det synspunktet som oftest har blitt lagt til grunn er at dersom det ikke foreligger en egentlig etablering f.eks i form av kontorer o.l i kildestaten, så vil det ha betydning om skattyteren har etablert seg på denne måten i hjemlandet. Hvis vedkommende derimot heller ikke har noen slik etablering i hjemlandet, har det blitt antatt at vedkommende har ledet sin virksomhet fra det eller de steder hvor vedkommende til enhver tid befinner seg.³⁵

4.6 OECDs kommentarer av 2003 og deres betydning

De foreslåtte endringene i forhold til begrepet fast driftssted er til dels omfattende, og noen av de viktigste endringene er i forhold til kravet til den stedlige tilknytning. Endringene forsøker å spesifisere hva som nærmere ligger i kravet, og oppstiller til dels utfyllende eksempler. Det er fortsatt mange åpne spørsmål i forhold til kravet om en geografisk tilknytning.

Begrepene gis ingen prinsipiell klarhet, men OECDs utgangspunkt er fortsatt at det foreligger et sett av kumulative vilkår for fast driftssted. Innholdet i disse uttrykkene er ikke klart definert, og de nye kommentarene kan derfor lettere føre til at det legges til grunn konkrete helhetsvurderinger i større utstrekning. Dette har både positive og negative sider. En konkret helhetsvurderingen kan virke rimelig og fornuftig i den enkelte sak, men det svekker forutberegneligheten siden enhver helhetsvurdering forutsetter bruk av skjønn.

Når det er fastslått at det foreligger et forretningssted, har det ofte reist seg spørsmål om muligheten til forflytning, noe som har blitt forsøkt løst i de nye kommentarene. En

³⁴ Det er således ikke tilstrekkelig til å fastslå fast driftssted etter bygge- og monteringsregelen i art. 5 (3)

³⁵ I Rt. 1987 s. 73 ble nettopp dette lagt til grunn.

gjennomgang viser at det fortsatt reises spørsmål omkring dette. Pkt. 5.1 uttaler at forretningsstedet kan forflyttes mellom omkringliggende steder dersom foretakets naturlige beskaffenhet tilsier det, og det foreligger en handelsmessig og geografisk sammenheng. Det sies imidlertid ikke noe om når, og hvor langt et forretningssted kan flyttes for at kravene skal være oppfylt. Det kan fortsatt oppstå spørsmål om hvor tett stedene skal være for at de kan karakteriseres som ”omkringliggende”. Likeledes er det ikke sagt noe om hvorvidt en virksomhet kan forflyttes over et veldig stort område uten at den mister sin geografiske tilknytning.

Endringene vedrørende tolkingen av kravet til den geografiske tilknytningen synes å gå langt utenfor en enkel klargjøring av begrepet. Det har tidligere blitt antatt at det foreligger en sammenheng mellom den forretningsaktivitet som utøves av den utenlandske skattebetaler, og et mer eller mindre romslig avgrenset område når foretakets beskaffenhet tilsier forflytninger. De nye endringene bekrefter dette. De forsøker å tilpasse hovedregelen til noe som er veldig godt kjent i montørregelen. I denne bestemmelsen tillates det forflytninger så lenge de faller innen rammene av ”anleggs- eller installeringsprosjekt” som en helhet. Bruken av ordet ”prosjekt” som benyttes i modellavtalens ordlyd gjør nødvendigheten av utøvelse på ett enkelt sted underordnet. I disse spesifikke sakene spiller det ingen rolle hvorvidt det er flere steder involvert i et anleggsarbeid, men heller om det er ett enkelt prosjekt. Endringene i kommentarene til modellavtalen åpner nå for å fange opp mange aktiviteter under hovedregelen som tidligere utelukkende var dekket av montørregelen.

5 Tidskravet

5.1 Innhold

Ifølge modellavtalens art. 5 (1) skal forretningsstedet være ”fast”. Dette innebærer i tillegg til en stedlig tilknytning, et krav til varighet.

Opprinnelig var tidskravet slik at forretningsstedet skulle disponeres på ubestemt tid. Tidsbegrensede oppdrag kunne derfor ikke utgjøre et fast driftssted. Kravet til varighet i tid har imidlertid stadig blitt redusert. Utviklingen har ført til at varighetskravet, som er et subjektivt vilkår, krever at skattyterens bruk av forretningsstedet skal være av en viss varighet.

I kommentarene til OECDs modellavtale er dette kravet uttrykt slik;

”Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, i.e. if it is not of a temporary nature.”³⁶

Forretningsinnretningen må altså ha en viss grad av permanent karakter, den kan ikke bare være forbigående. Om forretningsstedet oppfyller dette kravet til varighet må avgjøres på bakgrunn av en konkret helhetsvurdering.

Det kan reises spørsmål om varighetskravet skal knyttes opp mot den faktiske bruk av forretningsstedet, eller til skattyterens rett til å bruke dette.

At skattyteren har en rett til å bruke forretningsstedet har blitt uttrykt slik at vedkommende har en disposisjonsrett. Varighetskravet knyttes da opp til retten til å benytte innretningen, og ikke den faktiske bruken. Det er irrelevant om forretningsstedet eies eller leies, bare det står til foretakets disposisjon. I enkelte situasjoner kan skattyter få en disposisjonsrett over forretningsinnretningen lenge før han iverksetter

³⁶ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 6

virksomheten der, f.eks hvis han leier seg et forretningssted og har en disposisjonsrett over dette. Før virksomheten starter må han kanskje pusse opp, klargjøre lokalene for den aktuelle virksomhet osv. Det kan da ta en tid før virksomheten igangsettes.

Vurderingen kan bli forskjellig alt ettersom den faktiske bruk eller disposisjonsretten legges til grunn når det tas stilling til varighetskravet. Disposisjonsretten vil som regel vare lenger enn selve bruken, og kan derfor utløse fast driftssted selv om den faktiske bruk isolert sett er kortvarig. Uansett hvilken av disse som legges til grunn, må det kreves at forretningsinnretningen faktisk brukes, og at det faktisk utøves virksomhet der.

Praksis vedrørende dette er ikke entydig. Enkelte land anerkjenner disposisjonsretten, og knytter vurderingen av varigheten opp til denne, mens andre igjen knytter varighetskravet til den faktiske bruk. Juridisk teori synes å legge til grunn at det ligger et krav om en disposisjonsrett i begrepet fast driftssted.³⁷ Den alminnelige oppfatningen blant rettsanvendere i Norge har til nå har vært at den faktiske bruk har måttet være tilstrekkelig varig. Domstolene har imidlertid til gode å diskutere spørsmålet i sin fulle bredde. I Alphawell-saken uttrykte retten seg slik;

”Hvor langt man kan oppstille et slikt disposisjonskrav, finner jeg ikke grunn til å komme nærmere inn på. Jeg anser det forholdsvis klart at det ikke kan være avgjørende i denne saken.”

I prinsippet synes Høyesterett å ha akseptert at fast driftssted forutsetter en disposisjonsrett over forretningsstedet, ikke bare en faktisk bruk.

For de land som ikke anerkjenner å knytte varighetskravet til disposisjonsretten, må kravet til varighet rimeligvis knyttes til den faktiske bruken av forretningsstedet. Anerkjennes det først at det ligger et krav om en disposisjonsrett innebygd i begrepet fast driftssted, må varighetskravet imidlertid knyttes til disposisjonsretten.

³⁷ Skaar (1995) s. 339 flg, Skaar (1997) s. 162 flg og Jensen (1996) s. 178

5.2 Varighetens omfang

5.2.1 Generelt

Spørsmålet om varighetens omfang er en vurdering av hvor lenge driftsstedet må opprettholdes for å kunne karakteriseres som tilstrekkelig ”fast”.

I skatteavtalene finnes intet objektivt kriterium på nøyaktig hvor lang tid som kreves. Kommentarene til OECDs modellavtale gir heller ingen endelig avklaring på dette spørsmålet. Det sies i kommentarene at forretningsstedet skal ha en viss grad av permanent karakter, og ikke være av midlertidig art, ”...a certain degree of permanency, ...not of a purely temporary nature.”³⁸

Begrepet ”permanent” kan ikke tolkes i betydningen evigvarende. Uttrykket refererer seg til en heller lang tidsperiode, mens uttrykket ”midlertidig” refererer seg til en heller kort tidsperiode.

Når det gjelder varighetskriteriet, er det vanskelig å si noe konkret om hvor lang tid som kreves utenom i bygge- og monteringstilfellene. Praksis innen de respektive stater vil imidlertid kunne indikere hva som blir lagt til grunn.

Det er på det rene at det ikke kan utledes noen objektiv tidsgrense fra hovedregelen i art. 5 (1). Spørsmålet blir derfor om det kan fastslås at det foreligger en minimums- eller maksimumslengde som alltid er tilstrekkelig, eventuelt ikke er tilstrekkelig, for å utgjøre fast driftssted.

Det foreligger ikke norsk rettspraksis som fastslår nøyaktig hvor lenge det faste forretningsstedet må eksistere for å kvalifisere som et fast driftssted. De fleste stater anvender en svært grov hovedregel for å avgjøre om tidskravet er oppfylt.

Selv om hvert tilfelle må vurderes konkret, må en rekke hensyn tas ved den nærmere drøftelse. Gjentakelser, avbrytelser, sesongmessige forhold og uforutsette begivenheter er bare noen av de momenter som kan spille inn på vurderingen av varighetens omfang.

³⁸ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6

5.2.2 Forholdet til andre bestemmelser

For bygnings- og monteringsarbeid har modellavtalen en egen regel i art. 5 (3), hvor det er et krav til varighet på 12 måneder. Her oppstilles det altså et objektivt konstaterbart kriterium hva angår kravet til varighet. Spørsmålet blir om denne 12-månedersregelen kan brukes under hovedregelen i art. 5 (1) gjennom en analogisk tolking av montørregelen.

Spørsmålet er ikke berørt i kommentarene til OECDs modellavtale, og det kan heller ikke utledes noen avgjørende argumenter i noen som helst retning gjennom en tolkning av disse.

Ved å bruke 12-månedersregelen også under hovedregelen ville den nåværende usikkerheten vedrørende den varigheten som kreves for å fastslå fast driftssted bli betraktelig redusert. Forutberegneligheten styrkes ved at et bestemt tidskrav er innført, men på den annen side vil hovedregelen miste sin fleksibilitet. Den nødvendige varighet i forhold til hovedregelen avhenger av omstendighetene i hver enkelt sak, og dette taler for å ha en viss fleksibilitet hva angår tidskravet.

Det faktum at montørregelen er skilt ut som en egen bestemmelse, med en egen fristberegning, indikerer at hovedregelen er uavhengig av det tidskrav som oppstilles for anleggsarbeider.

At kravet til varighet i forhold til hovedregelen må bestemmes uavhengig av 12-månedersregelen for bygningsarbeider, har også blitt lagt til grunn i teorien. Både norsk og utenlandsk juridisk teori fastslår at 12-månedersregelen neppe kan brukes på annet enn det avtalene sier at de kan benyttes på, nemlig bygnings- og monteringsarbeid.³⁹

Ettersom verken modellavtalen eller kommentarene til denne avgjør spørsmålet, må det legges avgjørende vekt på den praksis som har blitt fulgt av medlemslandene.

Denne viser at det ikke kan foretas en analogisk fortolkning av 12-månedersregelen i art. 5 (3), og regelen heller ikke kan fortolkes dithen å implisere at forretningsstedet generelt sett skal anses å være permanent bare hvis det har eksistert i minst 12 måneder.

³⁹ Jfr Klingenberg (1982) s. 142 flg, og Vogel art. 5 nr. 28.

5.2.3 Tilstrekkelig varighet

Opprinnelig var det tidsmessige kravet at forretningsstedet skulle disponeres på ubestemt tid, men tidskravets øvre grense har stadig blitt redusert.

Spørsmålet om tidskravets øvre grense er om det finnes en allment akseptert tidslengde som alltid er tilstrekkelig for at kravet til varighet er ansett oppfylt.

OECDs modellavtale inneholder ingen kriterier for denne problemstillingen, men spørsmålet blir vurdert i de nye kommentarene. Det har blitt overlatt til de enkelte medlemsland å fastsette de grenser som skal gjelde for varighetens lengde.

Det er imidlertid klart at praksis innen de forskjellige stater ikke nødvendigvis er sammenfallende.

For norsk retts vedkommende finnes ingen Høyesterettsdommer som uttrykkelig tar stilling til hvilken tidslengde som alltid er tilstrekkelig, men spørsmålet har blitt berørt i enkelte saker.

I Alphawell-saken vurderte retten varighetskravet mot den aktivitet som selskapet utførte i landet, og så virksomhetens varighet i retrospekt. Retten uttalte at ”I mangel på uttrykkelige bestemmelser om noe annet, synes det...å herske enighet om at to år under enhver omstendighet vil tilfredsstille kravet til varighet.”⁴⁰

Norske underrettsdomstoler har også slått fast at to år er tilstrekkelig i forhold til kravet om varighet.

I Creole-saken⁴¹ ble det amerikanske selskapet lignet i Norge etter to års aktivitet her, og kravet til varighet var ikke omstridt da saken sto for byretten.

Også i Tyskland har det generelt blitt ansett av tyske skattemyndigheter at to år alltid vil være tilstrekkelig for fast driftssted. Disse har krevd en varighet på to år for byggeplasser i forhold til skatteavtaler uten en anleggsklausul.⁴²

Det finnes imidlertid flere eksempler som viser at en kortere varighet enn to år også har blitt ansett for å være tilstrekkelig. Kanadiske skattemyndigheter har f.eks lagt til grunn

⁴⁰ Rt. 1994 s. 752 (s. 764)

⁴¹ Utv. 1981 s. 285

⁴² Jfr Skaar (1991) s. 219

at en varighet på 18 måneder alltid vil bli ansett tilstrekkelig,⁴³ noe som samsvarer med det som har vært det generelle standpunkt i norsk administrativ praksis på området.

I en uttalelse fra SFU fastslås det at deres inntrykk er at dersom varigheten overstiger 12 måneder, er det vanskelig å finne eksempler i praksis på at konklusjonen ikke har blitt fast driftssted.⁴⁴ Også innen juridisk teori har det blitt antatt at 12 måneder som oftest vil tilfredsstillende kravet til varighet, forutsatt at de øvrige kravene er oppfylt.⁴⁵

Av dette fremgår at det ikke kan gis noen eksakt terskel for hvor lang tid som kreves i forhold til kravet om varighet. Praksis er ikke konsekvent på dette området, og de forskjellige stater praktiserer ikke entydige tidsvilkår. I enkelte land vil en varighet på 12 måneder være tilstrekkelig, mens i andre land vil det kunne kreves en varighet på 18 måneder. Det som imidlertid er klart, er at to år alltid vil bli ansett for å være tilstrekkelig for å fastslå fast driftssted.

Kravene til varighet vil avhenge også av andre omstendigheter. Det må tas i betraktning virksomhetens omfang med hensyn til tilstedeværelse av personale, driftsmidler og kapital. Det må også ses hen til den enkelte stats praksis, og omstendighetene i det enkelte tilfelle.

5.2.4 Ikke tilstrekkelig varighet

Problemstillingen er om det finnes noen nedre grense hva angår varigheten.

Noen eksakt nedre grense er ikke oppstilt ettersom hovedregelen er en fleksibel regel som skal gjelde mange tilfeller. Det kan imidlertid konstateres at i enkelte tilfeller er en nærmere bestemt varighet aldri tilstrekkelig.

I den tidligere nevnte dom av Oslo tingrett, PGS-dommen⁴⁶, drøftet retten kravet til tidsmessig tilknytning, og vurderte denne i forhold til den praksis som foreligger på

⁴³ Jfr Skaar (1991) s. 219

⁴⁴ Jfr Sentralskattekontoret for utenlandssaker (1998) s. 57

⁴⁵ Jfr Klingenberg (1982) s. 144, og Vogel art. 5 pkt. 28.

⁴⁶ TOSLO-2000-06093

området. PGS hadde utøvd virksomhet ved Elfenbenskysten, og den aktuelle virksomhet hadde en varighet på til sammen 66 dager. Verken Ligningsnemnda eller Overligningsnemnda hadde ansett kravet til varigheten som oppfylt, og dette ble også konstatert av tingretten som kom frem til at kravet til tidsmessig tilknytning ikke var oppfylt. Retten fastslo at det ikke foreligger ”..praksis verken innenfor eller utenfor OECD-landene som har godtatt virksomhet under 6 måneder, med mindre dette har vært konkret regulert..”. Ettersom den stedlige tilknytning i denne konkrete saken ble vurdert å være svak, var retten av den oppfatning at det måtte stilles skjerpede krav til varigheten. Det må påpekes at dommen som tidligere nevnt ikke er rettskraftig, idet saken er anket. Den kan derfor ikke tillegges noen avgjørende rettskildemessig betydning.

Et grensetilfelle var oppe i forbindelse med OL på Lillehammer. Spørsmålet oppsto om skatteplikt for et amerikansk TV-selskap. Dette TV-selskapet inngikk avtale om kringkasting av OL på Lillehammer i sitt hjemland. Selskapet hadde hovedkvarter på det internasjonale kringkastingssenteret som ble bygget på Lillehammer, og brakte sitt utstyr til Norge i september 1993. Dette ble rigget ned igjen etter at lekene var over i februar 1994.

Finansdepartementet avga uttalelse i saken der de antok at selskapets virksomhet måtte anses som drevet gjennom en forretningsinnretning her.⁴⁷ De kom imidlertid til, dog under tvil, at virksomheten ikke var av et slikt omfang at det var tilstrekkelig til å utgjøre et fast driftssted. I denne saken var innslaget av personell og driftsmidler ganske betydelig, så det må antas at avgjørelsen ble truffet på grunnlag av varigheten, og at samlet tilstedeværelse i Norge var antatt å bli kortere enn 6 måneder. I og med at det ble uttrykt tvil, må det antas at det ikke skulle så meget mer til før resultatet hadde blitt motsatt.

OECDs modellavtale inneholder ingen regler om noen minimumsvarighet i forhold til kravet om tidsmessig tilknytning. Det foreligger ingen klar indikasjon fra modellavtalens ordlyd om hvordan varighetskravet skal benyttes.

⁴⁷ Upublisert brev fra Finansdepartementet av 3.mars 1993

I kommentarene fremholdes det at den praksis som medlemslandene har fulgt ikke har vært konsekvent, ”..have not been consistent..”, hva angår tidskravet.⁴⁸

Det fastslås imidlertid at et fast driftssted normalt ikke har blitt ansett å eksistere i situasjoner hvor en virksomhet har blitt utøvd i et land gjennom et forretningssted som var opprettholdt i mindre enn seks måneder, ”..was maintained for less than six months”. OECD har altså foreslått som en tommelfingerregel en minimums tidsterskel på seks måneder.

Spørsmålet om den nedre tidsgrense er av viktig karakter, og har medført et behov for en felles fortolkning. Statene har ønsket en generell indikasjon på hva som er ønskelig og rimelig i forhold til dette.

Det er akseptert at hovedregelen ikke skal bli påvirket av tidsterskelen som er oppstilt i montørregelen. En fiksering av en forutbestemt tidsterskel kan også virke umulig i forhold til hovedregelen. Dette medfører en nødvendighet av å oppstille flere kriterier for å anvende varighetskravet på en rimelig måte. Av denne grunn tar de nye kommentarene i betraktning foretakets beskaffenhet ved vurderingen av tidskravet. I mange tilfeller kan en tommelfingerregel på seks måneder være fornuftig, men på grunn av at en hovedreglen så vidt mulig skal være fleksibel, kan ikke denne legges ubetinget til grunn.

Norge og Tyskland har gjensidig akseptert at en varighet på 6 måneder skal anses tilstrekkelig til å utgjøre et fast driftssted i Tyskland. Andre slike avtaler kan også tenkes å foreligge.

Ut i fra det foregående kan det konstateres at en varighet på mindre enn seks måneder som hovedregel ikke kan anses tilstrekkelig. Praksis støtter dette synet, og i de nye kommentarene til modellavtalen pekes det også på at dette normalt har blitt fulgt av medlemslandene.

⁴⁸ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6

5.3 Tilsiktet varighet eller faktisk varighet

Spørsmålet er her om kravet til varighet skal vurderes på grunnlag av skattyters hensikt ved etableringen, eller om det skal ses hen til hvor lenge forretningsinnretningen faktisk har vært i bruk.

Det kan være vanskelig å fastslå den subjektive intensjonen til en skattyter. Det er derimot enklere å fastlegge hvor lenge bruken av forretningsstedet har vart, med andre ord den faktiske varigheten. Modellavtalen regulerer ikke tidspunktet for varighetsfastsettelsen.

OECD har i sine kommentarer lagt vekt på hvordan forretningsstedet var planlagt etablert, med andre ord hva som var tilsiktet.

Det skal altså legges avgjørende vekt på skattyterens hensikt vedrørende forretningsinnretningen. Dersom intensjonen er at forretningsstedet skal være plassert på et sted i en lengre periode, vil det faktum at forretningsstedet kun eksisterer i en kort periode ikke endre på at det anses for å utgjøre et fast driftssted. Det forutsetter da at den opprinnelige planen var at forretningsstedet skulle ha en lengre levetid, og at den tidlige avviklingen skyldes spesielle omstendigheter.

I OECDs kommentarer er dette kommet til uttrykk slik;

”A place of business can also constitute a permanent establishment from its inception even though it existed, in practice, for a very short period of time, if as a consequence of special circumstances (e.g. death of the taxpayer, investment failure), it was prematurely liquidated”.⁴⁹

Kommentarene ser situasjonen i retrospekt. Den tilsiktede varigheten var permanent, det var skattyters hensikt å disponere forretningsstedet på ubestemt tid, men spesielle omstendigheter gjør at virksomheten avvikles tidligere enn antatt. I slike tilfeller er det ikke den faktiske varigheten som er avgjørende. Tidskravet er oppfylt ved at skattyters intensjon var å disponere innretningen på ubestemt tid.

⁴⁹ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6.3

Kommentarene oppstiller altså unntak der grunnen til at forretningsstedet bare eksisterer i en kort periode, er spesielle omstendigheter som f.eks skattyters død, ”..if as a consequence of special circumstances..”. I slike situasjoner vil forretningsstedet utgjøre et fast driftssted fra begynnelsen av, ettersom hensikten var at virksomheten skulle være permanent.

En annen situasjon oppstår når hensikten med forretningsstedet er at det skal være plassert på et sted for en kortere periode. Intensjonen er at virksomheten bare er av midlertidig karakter. I utgangspunktet innebærer dette at et fast driftssted ikke anses å foreligge, men forskjellige begivenheter kan inntre, slik at stedet opprettholdes i en lengre periode enn opprinnelig forutsatt. Skal det utelukkende legges vekt på hva som var tilsiktet, vil stedet ikke utgjøre et fast driftssted selv om det opprettholdes i en mye lengre periode, noe som kan lede til omgåelse av reglene for å unngå at et fast driftssted skal oppstå, spesielt ettersom det er vanskelig å fastslå den subjektive intensjonen.

OECDs kommentarer regulerer disse tilfeller i pkt. 6.3. Der uttrykkes dette slik;

”where a place of business which was, at the outset, designed to be used for such a short period of time that it would not have constituted a permanent establishment but is in fact maintained for such a period that it can no longer be considered as a temporary one, it becomes a fixed place of business and thus – retrospectively – a permanent establishment”.

Utsagnet innebærer at et forretningssted som i utgangspunktet var ment å være av midlertidig art, og således ikke et fast driftssted, blir benyttet for en så lang tid at et fast driftssted blir ansett å foreligge. Bestemmelsen oppstiller imidlertid et krav om at forretningsstedet opprettholdes i en såpass lang periode at det ikke lenger kan anses å være av midlertidig karakter, ”..can no longer be considered as a temporary one..”. Det ses hen til den faktiske bruken av forretningsstedet, og lar denne være avgjørende når man fastslår hvorvidt det foreligger et fast driftssted eller ikke. Er den faktiske bruken tilstrekkelig lang, vil forretningsstedet bli ansett som et fast driftssted med tilbakevirkende kraft.

5.4 Beregning av varigheten

5.4.1 Tidsgrensens begynnelse

Ved beregning av varigheten i forhold til tidskravet, må det først og fremst fastslås når en slik tidsgrense begynner å løpe, med andre ord fristens utgangspunkt.

I forhold til f.eks. montørregelen i art. 5 (3) er det viktig å fastlegge nøyaktig hvor lang tid som har gått, ettersom det der er et objektivt konstaterbart kriterium i forhold til tidsgrensen. I forhold til hovedregelen i art. 5 (1) er det som regel ikke av avgjørende betydning om det er en uke til eller fra. Dette har sammenheng med den fleksibilitet som hovedregelen har i kravet til permanens.

Selv om det sjelden vil være av avgjørende betydning, kan det i enkelte tilfeller likevel være aktuelt, f.eks. når uventede omstendigheter oppstår.

I forhold til disposisjonsretten ble det ovenfor slått fast at situasjonen kan være den at retten til å bruke forretningsstedet begynner fra en dato, mens den faktiske bruken starter senere.⁵⁰ Avhengig av om man anerkjenner disposisjonsvilkåret eller ikke, vil fristen ta utgangspunkt i den aktuelle virksomhet, og når denne anses å starte.

For de land som anerkjenner disposisjonsvilkåret, vil fristen begynne å løpe fra den dag forretningsstedet er stilt til skattyters disposisjon. Det skal ikke regnes med den tid som trengs for å etablere virksomheten eller forretningsstedet, dersom denne etter sin art er forskjellig fra den virksomhet som drives fra det faste driftssted. Dette er kommet klart til uttrykk i kommentarene til OECDs modellavtale hvor det heter at "the period of time during which the fixed place of business itself is being set up by the enterprise should not be counted".⁵¹ Vilkåret for dette er at denne aktiviteten er vesentlig forskjellig,

"..differs substantially..", fra den forretningsaktivitet som drives fra forretningsstedet.

For de stater som ikke legger til grunn disposisjonsvilkåret, begynner fristen å løpe fra det tidspunkt foretaket faktisk tar i bruk forretningsstedet. At tiden løper fra dag én, innebærer at fristen løper selv om skattyteren kun driver forberedende virksomhet. Her gjelder også at det ikke medregnes den tid som benyttes til etablering av virksomheten. Det må altså fastslås hvilke forretningsaktiviteter som utøves, f.eks. om det er

⁵⁰ Se kap. 5.1

⁵¹ OECD komm 2003 art. 5 nr. 11

forberedende virksomhet. Det innebærer at det må bringes på det rene hvilke forretningsaktiviteter som utløser tidsfristen. Ifølge motivene begynner fristen å løpe så snart foretaket begynner å utøve forretningsvirksomhet gjennom en fast forretningsinnretning, ”..commences to carry on its business..”⁵². På hvilket tidspunkt forretningen begynner å utøve forretningsvirksomhet, fremgår av kommentarene. Der slås det fast at dette er tilfellet hvor foretaket forbereder den aktivitet som forretningsstedet skal utøve for fremtiden, eller på permanent basis. Det må med andre ord ses hen til hvilken utøvelse av forretningsaktivitet som er formålet med virksomheten. Kjerneaktiviteter som f.eks produksjon eller salg er eksempler på dette. Dersom vedkommende for å drive med salg må leie forretningssted, skal det ikke medregnes den tid som går med til å få leid forretningssted og få tak i utstyr. Det regnes ikke som kjerneaktivitet i forhold til denne virksomheten, og skal derfor ikke medregnes.

5.4.2 Tidsgrensens slutt

Når tidsgrensen slutter er et spørsmål om når det faste driftsstedet opphører å eksistere. Ifølge kommentarene til OECDs modellavtale slutter det faste driftsstedet å eksistere først og fremst når den forretningsaktivitet som utøves gjennom det faste forretningsstedet opphører, ”..with the cessation of any activities..”⁵³. Når det i slike tilfeller ikke utøves noen forretningsaktivitet lenger, er det rimelig at skattyter ikke kan skattelegges for et fast driftssted. Det kan være at foretaket avslutter sine forretningsaktiviteter for godt. Da vil det faste driftsstedet opphøre å eksistere. Situasjonen kan også være den at foretaket kun avslutter sine forretningsaktiviteter for en periode. Spørsmålet blir da om det faste driftssted skal anses for opphørt, noe som er regulert i kommentarene til modellavtalen. Der er det kommet klart til uttrykk at en

⁵² OECD komm 2003 art. 5 nr. 11

⁵³ OECD komm 2003 art. 5 nr. 11

midlertidig avbrytelse av driften ikke skal betraktes som en nedleggelse, ”..cannot be regarded as a closure”⁵⁴.

For å anse det faste driftssted som opphørt, må altså den forretningsaktivitet som utøves gjennom det faste forretningssted slutte å eksistere.

Kommentarene regulerer imidlertid også en annen situasjon som medfører at det faste driftssted opphører å eksistere, nemlig når skattyterens rådighet over det faste forretningssted opphører, ”..ceases to exist with the disposal..”⁵⁵. Det innebærer at det faste driftssted slutter å eksistere når retten til å bruke forretningsstedet i forretningsøyemed er avsluttet. Kommentarene oppstiller altså to alternative situasjoner som medfører at det faste driftssted opphører. Enten når rådigheten over det faste forretningssted opphører, eller når den forretningsaktivitet som utøves der opphører. Det forutsettes imidlertid at alle handlinger og tiltak som er forbundet med den tidligere aktiviteten ved det faste driftsstedet er avsluttet, ”..that is when all acts and measures...are terminated..”, noe som ifølge motivene inkluderer vedlikehold og reparasjoner av utstyr. Tidsgrensen løper så lenge aktiviteter av dette slaget er utøvet. Tilfeller kan oppstå hvor utøvelse av vedlikehold er en del av den normale forretningsaktivitet som utøves av foretaket. Spørsmålet blir da om et fast driftssted foreligger for disse tilfeller. Situasjonen er ikke regulert i kommentarene. Ifølge juridisk teori vil svaret bero på hva som er løsningen i forhold til intern rett.⁵⁶

For tilfeller hvor driften ikke opphører, men blir overført til en tredjeperson f.eks ved salg, bortleie eller leasing, er det i teorien blitt antatt at dette innebærer at det faste driftsstedet opphører å eksistere i forhold til vedkommende skattesubjekt.⁵⁷

Som en sammenfatning kan det fastslås at beregningen av varigheten av forretningsstedet er basert på den faktiske bruken av stedet, og ikke varigheten av retten til å drive forretningsaktivitet der.

⁵⁴ OECD komm 2003 art. 5 nr. 11

⁵⁵ OECD komm 2003 art. 5 nr. 11

⁵⁶ Skaar (1991) s. 223

⁵⁷ Vogel art. 5 pkt. 37

5.5 Gjentakelser

Noen av endringene i kommentarene til modellavtalen knytter seg til aktiviteter som gjentas regelmessig. Disse må sies å være i samsvar med velkjent praksis.

Kommentarene gir adgang til, i enkelte tilfeller, å gjøre unntak fra tommelfingerregelen på seks måneder.

Det kan være at en forretningsaktivitet har en relativt kort varighet, men at den blir gjentatt regelmessig over lang tid, slik tilfellet er ved sesongmessig virksomhet, hvor arbeidet kan utføres kun i visse perioder hvert år. Aktiviteten blir imidlertid gjentatt over flere år. Det reiser seg da spørsmål om kravet til tid er oppfylt, slik at et fast driftssted blir ansett å foreligge.

Hver sesong kan være lang eller kort, noe som igjen vil spille inn på vurderingen av om det foreligger et fast driftssted eller ikke.

I saker som går på sesongmessig bruk av et forretningssted, kan et fast driftssted anses å foreligge dersom skattyteren benytter forretningsstedet med en viss regelmessighet, i tillegg til en viss minimumsperiode hver sesong. Praksis vedrørende dette vil gjerne variere fra land til land, og noen konkret regel kan ikke utledes.

Kommentarene til OECDs modellavtale regulerer spørsmålet om gjentakelser. Der fastslås det at aktiviteter som er regelmessig gjentatt, i enkelte tilfeller kan oppfylle kravene til et fast driftssted. Det kreves for det første at aktivitetene må ha vært tilbakevendende, ”.. the activities were of a recurrent nature..”⁵⁸. I tillegg kreves det at hver tidsperiode som stedet er benyttet må ses i sammenheng med det antall ganger som stedet blir brukt, ”..needs to be considered in combination..”⁵⁹. Det tilkjennevis også at denne tidsperioden kan strekke seg over flere år, hvilket ofte vil være tilfelle.

Enkelte aktiviteter kan f.eks bare utøves i sommersesongen, som kan strekke seg over kun 4 måneder hvert år. I utgangspunktet oppfyller ikke dette kravet til et fast driftssted, i forhold til tidskravet. Dersom vedkommende aktivitet blir gjentatt hver eneste sesong i en årrekke, kan kravet til et fast driftssted likevel være oppfylt. For å avgjøre dette må det ifølge motivene ses hen til både den tidsperiode som stedet blir benyttet, og det antall ganger som stedet blir brukt. Hvis stedet blir benyttet kun i en veldig kort periode

⁵⁸ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6

⁵⁹ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6

hver sesong, f.eks bare 1 måned, er det mulig at denne korte tidsperioden ikke kan oppveies selv om dette blir gjentatt hvert år. Som alltid må det legges til grunn en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle. Hvor forretningsstedet benyttes kun i veldig kort tid, må det stilles strengere krav til hvor lenge denne aktiviteten opprettholdes. Kommentarene uttaler at hvor et bestemt forretningssted er brukt kun i en meget kort tidsperiode, men hvor denne bruken finner sted regelmessig over lang tid, skal forretningsstedet ikke anses å bare være av midlertidig art.⁶⁰ Det kreves en lang tidsperiode hvor det finner sted en regelmessig gjentakelse av aktivitetene, ”..takes place regularly over long periods of time..”.

I en kanadisk avgjørelse, Shahmoon, avsto domstolen et fast driftssted å foreligge i en sak hvor en kortvarig forretningsaktivitet ble gjentatt gjennom flere år. Den regelmessige aktiviteten varte 1-2 måneder hver gang hvert år gjennom en årrekke, men dette var ikke tilstrekkelig til å fastslå fast driftssted.⁶¹

Resultatet ble motsatt i den tidligere nevnte Markeds plass-dommen⁶² fra Tyskland. Forretningsvirksomheten ble regelmessig gjentatt hver uke, hvor selgeren oppholdt seg 1-2 dager på hvert marked. Retten la stor vekt på at forretningsaktivitetene regelmessig ble gjentatt over lang tid, og konkluderte med at det forelå fast driftssted.

Av dette følger at regelmessige gjentakelser av forretningsaktiviteter i en lengre tidsperiode, kan oppfylle kravene til tid, selv om hver tidsperiode er kort. Ved vurderingen må det tas hensyn til hvor lang hver sesong er, og hvor regelmessig aktivitetene er. I tillegg må dette vurderes i forhold til de antall ganger stedet er benyttet.

OECD komm 2003 krever at de aktuelle gjentakelser vurderes på bakgrunn av foretakets beskaffenhet, ”the nature of the business”.⁶³ Dersom foretakets beskaffenhet krever en tilbakevendende bruk av forretningsstedet, kan et fast driftssted anses å foreligge selv om stedet bare blir benyttet i korte tidsperioder. Spørsmålet må behandles

⁶⁰ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6. 1

⁶¹ Jfr Shahmoon v. M.N.R, [1975] CTC 2361

⁶² EFG 1966, 501 (Finanzgericht Münster)

⁶³ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6. 1

med forsiktighet. En ordrett fortolkning av den nye kommentaren vil kunne lede til skattelegging av foretak som kun er minimalt involvert i det aktuelle land, selv om de er tilbakevendende. En altfor utvidende tolkning av det tilbakevendende element kunne lede til urettmessig skattelegging av enkelte arrangementer som f.eks konkurranser, som varer bare noen få dager, men som blir gjentatt over flere år.

Det bør ved vurderingen av de regelmessige gjentakelser også legges vekt på skattebetalers intensjoner. Dette øker subjektiviteten av varighetskravet, men kan som tidligere nevnt være vanskelig å fastslå.

Ved vurderingen må det tas hensyn til faren for misbruk på den ene side, og unngåelse av urettmessig skattelegging på den andre side.

Når den virksomheten som utøves i kildelandet er liten eller ubetydelig vil det være urettmessig å skattelegge denne, selv om virksomheten blir gjentatt over en lengre tidsperiode. Det må forsøkes å unngå at virksomheter som bare er marginalt knyttet til kildelandet blir urettmessig skattlagt, men det er også vel så viktig at det så langt som mulig unngås misbruk av reglene.

5.6 Avbrytelser

Det er på det rene at det ikke kreves at et opphold i kildestaten må være kontinuerlig.

Ved vurderingen av om betingelsene for fast driftssted er oppfylt, må det likevel legges vekt på eventuelle avbrudd og hyppigheten av disse.

Det er kommet klart til uttrykk i kommentarene til modellavtalen at midlertidige avbrytelser av forretningsaktivitetene ikke skal medføre at det faste driftsstedet opphører å eksistere.⁶⁴ Avbrytelser i form av ferier, sesongmessige avbrytelser på grunn av vær osv. skal medregnes som arbeidstid ved vurderingen av om tidskravet er oppfylt. Dette er normale situasjoner som virker inn på utøvelsen av forretningsaktiviteten, og som følgelig ikke skal innvirke på kravet til den tidslengde som er nødvendig.

⁶⁴ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6. 1 jfr nr. 11

Forutsetningen er at forretningsaktiviteten er gjenopptatt på det samme stedet, så snart dette er mulig. Dersom virksomheten ikke blir gjenopptatt på det samme stedet, vil vurderingen bli om det foreligger to faste forretningssteder.

Nye oppdrag vil normalt avbryte fristen, særlig når skattyteren i mellomtiden ikke oppholder seg i kildestaten. Et lignende tilfellet var oppe i Stavanger byrett, Gurtler-dommen⁶⁵. Gurtler var et amerikansk selskap som utførte oppdrag på norsk sokkel. De enkelte oppdrag var vanligvis av kort varighet, og ble ansett som avsluttende oppdrag. Saken ble løst etter reglene om bygnings- og monteringsarbeid, men har likevel betydning for vurderingen etter hovedregelen fordi avbrytelser i forhold til art. 5 (1) behandles likt som i forhold til montørregelen i art 5 (3). Spørsmålet i Gurtler-saken var om 12-måneders grensen var overskredet, noe som ville medføre at selskapet hadde fast driftssted i Norge. Ingen av de oppdrag Gurtler hadde utøvet i Norge overskred grensen på 12 måneder. Retten fant heller ikke grunn til å se de forskjellige oppdrag som et hele, og et fast driftssted ble derfor ikke ansett å foreligge.

Et annet tilfelle hvor avbrytelser ble vurdert er Alphawell-saken.⁶⁶ Faktum i saken fremgår av tidligere omtale av dommen,⁶⁷ men det sentrale i denne forbindelse er at Pegrum hadde omkring 50 opphold i Norge på til sammen 600 dager. Spørsmålet i saken var om Alphawell hadde et fast driftssted i Norge, og av den grunn kunne skattelegges her. Retten vurderte kravet til varighet opp mot aktiviteten i Norge, og uttalte i den forbindelse at ”Det er heller ikke noe krav om at oppholdet må være kontinuerlig, men hyppigheten av avbrudd må etter min mening tillegges en viss betydning”.⁶⁸ Etter en helhetsvurdering tok retten så det standpunkt at kravet til fasthet ikke var oppfylt. Retten ser ut til å ha lagt betydelig vekt på at det i Pegrums arbeid i Norge fant sted flere avbrytelser. Dette, sammen med de forskjellige kontorene som Pegrum benyttet når han var i Norge, var utslagsgivende for å nekte fast driftssted.

⁶⁵ Utv. 1980 s. 596

⁶⁶ Rt. 1994 s. 752

⁶⁷ Se side 14.

⁶⁸ Rt. 1994 s. 752 (s. 764)

Kommentarene fastslår kun at midlertidige avbrudd ikke skal føre til at bruken av forretningsstedet skal anses for å være av ”purely temporary nature”⁶⁹. Avbruddene kan være tilfeldig, eller det kan være planlagt. En slik sontring er i kommentarene ikke tillagt vekt.

Ut i fra det følgende kan det fastslås at enhver avbrytelse ikke får den konsekvens at et fast driftssted ikke anses å foreligge. Det må kreves at det er snakk om midlertidige avbrytelser, og at virksomheten blir gjenopptatt så vidt mulig på det samme stedet. Videre må det legges til grunn av det kreves at bruken av forretningsstedet varer en stund. De nye kommentarene til modellavtalen synes således å være overensstemmende med eksisterende rettspraksis og administrativ praksis.

5.7 OECDs kommentarer av 2003 og deres betydning

Disse har blitt kommentert i det foregående, men det skal her pekes på ytterligere endringer som er foreslått.

I forhold til kravet om varighet pekes det i pkt. 6 på det tilfelle hvor en virksomhet kun blir utøvd i kildestaten. Det faktum at en virksomhet utelukkende er utøvd i ett land er en grunn til å gjøre unntak fra tommelfingerregelen på seks måneder som er foreslått i de nye kommentarene. Det sies at virksomheten er ”...carried on exclusively in that country..”, men det klargjøres ikke hvorvidt denne utelukkende utøvelsen i ett land kommer av skattyterens avgjørelse, eller om den er av den grunn at virksomheten objektivt sett bare kan utøves i ett enkelt land.

I den førstnevnte situasjon er aktiviteten utøvd utelukkende i kildestaten på grunn av en avgjørelse tatt av skattyteren. Det ligger i dette et subjektivt element, som det ikke skal tas hensyn til i vurderingen av foretakets varighet. Sammenhengen med kildelandet er

⁶⁹ OECD komm 2003 art. 5 nr. 6. 1

ikke sterkere på grunn av foretakets beskaffenhet, men på grunn av det subjektive (og uavhengige) valget til den utenlandske skattebetaleren.

I den sistnevnte situasjon er den objektive realitet at virksomheten kun kan utføres i kildelandet. Dette er en omstendighet som innebærer at vedkommende virksomhet ikke kan bli utøvd i et annet land. Bare i denne spesielle situasjon kan unntaket benyttes på en fornuftig måte.

6 Avsluttende betraktninger

6.1 Stedsvilkåret og tidsvilkåret som tilknytningsmomenter

Det har i den tidligere redegjørelse blitt lagt til grunn at kravene til tid og sted er vilkår som må vurderes hver for seg. Kravene er kumulative slik at de begge må være oppfylt for at en forretningsinnretning kan karakteriseres som tilstrekkelig ”fast” i forhold til art. 5 (1).

Graden av tilknytning til et geografisk sted kan variere. I noen tilfeller kan det være en sterk tilknytning, mens i andre tilfeller kan denne være svakere.

Spørsmålet er i dette avsnitt hvorvidt en svak stedlig tilknytning kan kompenseres av lang varighet i tid.

I PGS-dommen⁷⁰ anså retten at den stedlige tilknytning var svak, og uttalte at dette måtte ”...stille skjerpede krav til virksomhetens varighet”. Retten var av den oppfatning at siden den stedlige tilknytning var svak, måtte det kreves en styrket tidsmessig varighet. I dommen sies det uttrykkelig at ”...disse to komponenter må ses på som tilknytningsmomenter som sammen skal kunne oppfylle kravet til ’fast driftssted’”.

Ut ifra denne avgjørelsen ser det ut til å være liten tvil om at disse to vilkår er knyttet til hverandre, og skal kunne oppveie hverandre.

Avgjørelsen er imidlertid en underrettsdom, som i tillegg ikke er rettskraftig. Dens rettskildemessige vekt er derfor meget liten.

Utviklingen mellom medlemsstatene kan føre til at domstolene legger til grunn konkrete helhetsvurderinger i stedet for et sett av vilkår for fast driftssted. Dersom rettsanvenderen får en mulighet til denne type helhetsvurderinger, kan betraktninger om stedsvilkåret og tidsvilkåret som tilknytningsmomenter lettere tenkes.

⁷⁰ Jfr TOSLO-2000-06093

På den annen side er ikke spørsmålet regulert i OECDs kommentarer. Det er derfor opp til praksis i de enkelte stater å utvikle en slik type vurdering.

For Norges vedkommende har ikke Høyesterett hatt spørsmålet oppe, og har derfor ikke tatt noe standpunkt til vurderingen. Det samme gjelder de fleste andre land.

Konklusjonen er derfor at det etter dagens rettsstilstand ikke er gjeldende rett at en svak stedlig tilknytning kan kompenseres av en lang varighet. En slik utvikling kan imidlertid tenkes.

6.2 Oppsummering av OECDs nye kommentarer

Praksis mellom de forskjellige stater er under stadig utvikling, noe som har medført en nødvendighet i at rettsstilstanden så langt som mulig klargjør den skattemessige stillingen til skattyteren. På grunn av dette blir modellavtalen og de tilhørende kommentarene endret ettersom dette kreves.

I de nye kommentarer kodifiserer OECD den praksis som har utviklet seg over de siste 25 år, og søker å harmonisere rettsstilstanden.

Ved utformingen av nye kommentarer til modellavtalen legges det stor vekt på den praksis som har blitt fulgt av de enkelte medlemsland. Kommentarene av 2003 er intet unntak i så måte, og må sies å være i samsvar med velkjent praksis. Det tas sikte på å klargjøre dagens praksis OECD-landene imellom.

Traktatpartene og deres domstoler har stått bak en utvikling i retning kildebeskatning. Et sterkere fokus på beskatning ved kilden har også vært retningen i administrativ praksis. Denne utvikling er nok begrunnet i at stadig flere virksomheter etter sin art, og med dagens teknologi, ikke behøver den fysiske tilknytning som tidligere klart ville utgjøre et fast sted. Av den grunn har kildestaten tapt beskatningsrett.

For å bevare balansen i retten til skattelegging mellom hjemstat og kildestat, har man sett en utvikling mot kildebeskatning, noe som nå langt på vei bekreftes av OECD.

Kommentarene inneholder endringer i kravene til fasthet. På flere områder innebærer disse en utvidelse i forhold til kravet om en geografisk tilknytning.

Kravet om en stedlig tilknytning er i ferd med å oppløses. Tidligere måtte virksomheten foregå på ett bestemt sted. Nå er dette ikke lenger nødvendig.

De tidligere strenge begrepsmessige krav har gradvis blitt oppløst, noe som må tilskrives praksis mellom OECD-landene. Først aksepterte de enkelte stater et større område å utgjøre ”ett sted” for offshore-virksomhet. Senere ble dette ansett tillatt også for innenlands aktiviteter.

For flyttbare innretninger foreligger nå en større fleksibilitet, som likevel er forenlig med en effektiv gjennomførelse av reglene. Forflytninger innenfor et område kan nå lettere aksepteres.

Nye vurderingstemaer har kommet til i de nye kommentarer. I forhold til stedskravet er det nå et krav om en geografisk og handelsmessig sammenheng. Uttrykket ble også benyttet i kommentarene til 1977-utgaven av OECDs modellavtale, men da bare i forbindelse med byggeprosjekter.

Kravet til en geografisk og handelsmessig enhet erstatter nå kravet om tilknytning til ett bestemt sted, og er nå kjernen i stedskravet.

Kravet til varighet blir også omfattende behandlet i OECD komm 2003.

Noen av endringene refererer seg til midlertidige avbrytelser og aktiviteter som gjentas regelmessig. Enkelte av endringene ser ut til å kun klargjøre og bedre strukturere ordlyden i forhold til det som gjaldt tidligere.⁷¹

Tidskravet har stadig blitt redusert, noe som bekreftes i de nye kommentarene. Det oppstilles en tommelfingerregel på 6 måneder. I tillegg nevnes enkelte tilfeller hvor kortere tid enn 6 måneder er tilstrekkelig.

De nye regler bekrefter med dette den praksis som har vært fulgt medlemslandene imellom.

⁷¹ F.eks OECD komm 2003 pkt. 6.3

Kommentarene bringer imidlertid ingen prinsipiell klarhet. På enkelte steder gis ingen begrepsforklaring, men kun en eksemplifisering som skal illustrere eller tolke bestemmelsene. Følgen kan bli at det er enklere for rettsanvenderen å legge til grunn helhetsvurderinger i den konkrete sak. Dette kan virke rimelig i det enkelte tilfelle, men det svekker forutberegneligheten.

Selv om kommentarene er fyldige i forhold til tidligere, er det fortsatt flere åpne spørsmål både i forhold til stedkravet og tidskravet. Det blir opp til den enkelte stat selv å trekke prinsipper ut av kommentarene, og på den måte fastslå hvordan disse spørsmål skal løses i fremtiden.

7 Litteraturliste

Bøker

Bjørgen, Harald (red.). *Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978-1998: Internasjonal beskatning – utvalgte emner*. Sandnes, 1998.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 5. utg. Oslo, 2001.
ISBN 82-05-28759-7

Michelsen, Aage. *International skatteret*. 2. utg. København, 1996.
ISBN 87-607-0380-6

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version*. Paris, 2000.
ISBN 92-64-18549-6

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version*. Paris, 2003.
ISBN 92-64-19896-2

Ruud, Morten. *Utvalgte emner i folkerett: metode-miljø-havrett-handel*. Morten Ruud, Geir Ulfstein, Ole Kristian Fauchald. 1. utg. Oslo, 1997.
ISBN 82-518-3408-2

Skaar, Arvid A. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Deventer, 1991.

ISBN 90-6544-594-3

Storck, Alfred. *Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht: taxation of foreign permanent establishments*. Frankfurt, 1980.

ISBN 3-7875-5283-9

Sverre, Øystein A. *Skatt i internasjonal virksomhet – en praktisk håndbok for eksportbedrifter*. Oslo, 1999.

ISBN 82-7217-095-7

Vogel, Klaus [et al.]. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3. utg. London, 1997.

ISBN 90-411-0892-0

Williams, David W. *Trends in International Taxation*. Amsterdam, 1991.

ISBN 90-70125-53-6

Winther-Sørensen, Niels. *International skatterett*. I: Skatteretten B. 3. s. [25]-380. 2.utg. København, 1995.

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett: en innføring*. 2. utg. Oslo, 1992.

ISBN 82-518-3078-8

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4. utg. Oslo, 2001.

ISBN 82-15-00135-1

Artikler

Skatterett

Jensen, Eirik. *Oss katolikker imellom*. I: Skatterett 1996, s. 178-200.

Klingenberg, Olav E. *Creole-saken. Refleksjoner om "fast driftssted"*. I: Skatterett 1982, s. 142-152.

Nyfløt, Ole. *Internasjonal inntektsskatterett*. I: Skatterett 1982, s. 157-163.

Skaar, Arvid A. *Alaska-dommen – noen synspunkter på fast driftssted*. I: Skatterett 1986, s. 123-140.

Skaar, Arvid A. *Domskomentar. Mer katolsk enn paven? En dom om fast driftssted og 183-dagers regelen*. I: Skatterett 1995, s. 339-364.

Skaar, Arvid A. *Fast driftssted og 183-dagers regelen – replikk*. I: Skatterett 1997, s. 162-170.

Sollund, Stig. *Fast driftssted som terskel for beskatningsrett*. I: Skatterett 1989, s. 119-127.

Zimmer, Frederik. *A dissertation on Permanent Establishment*. I: Skatterett 1992, s. 159-166.

European Taxation

Caridi, Alessandro. *Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I – The Physical PE Notion*. I: European Taxation, nr. 1, 2003, s. 8-19.

Domsregister

Høyesterett

Rt. 1984 s. 99 Alaska

Rt. 1987 s. 73

Rt. 1994 s. 752 Alphawell

Lavere domstoler

Utv. 1980 s. 596 Gurtler (Stavanger byrett)

Utv. 1981 s. 285 Creole (Stavanger byrett)

TOSLO-2000-06093 PGS (Oslo tingrett)

Utenlandske domstoler

EFG 1966, 501 Lower Tax Court (Finanzgericht), Tyskland, Markeds plass-dommen

1975 CTC 2361, Shahmoon v. M.N.R. Tax Review Board, Canada

8 Vedlegg

Model Tax Convention on Income and on Capital, Article 5

Commentary on Article 5 Concerning the Definition of Permanent Establishment

VEDLEGG 1: MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL

OECD MODEL TAX CONVENTION

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

MODEL CONVENTION

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

VEDLEGG 2: COMMENTARY ON ARTICLE 5

2. Paragraph 1 gives a general definition of the term “permanent establishment” which brings out its essential characteristics of a permanent establishment in the sense of the Convention, i.e. a distinct “situs”, a “fixed place of business”. The paragraph defines the term “permanent establishment” as a fixed place of business, through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. This definition, therefore, contains the following conditions:

- the existence of a “place of business”, i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment;
- this place of business must be “fixed”, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence;
- the carrying on of the business of the enterprise, through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place of business is situated.

4. The term “place of business” covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise whether or not they are used exclusively for that purpose. A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal. It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise. A place of business may thus be constituted by a pitch in a market place, or by a certain permanently used area in a customs depot (e.g. for the storage of dutiable goods). Again the place of business may be situated in the business facilities of another enterprise. This may be the case for instance where the foreign enterprise has at its constant disposal certain premises or a part thereof owned by the other enterprise.

5. According to the definition, the place of business has to be a “fixed” one. Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place, but this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands. It is enough that the equipment remains on a particular site (but cf. paragraph 20 below).

5.1 Where the nature of the business activities carried on by an enterprise is such that these activities are often moved between neighbouring locations, there may be difficulties in determining whether there is a single "place of business" (if two places of business are occupied and the other requirements of Article 5 are met, the enterprise will, of course, have two permanent establishments). As recognized in paragraphs 18 and 20 below a single place of business will generally be considered to exist where, in light of the nature of the business, a particular location within which the activities are moved may be identified as constituting a coherent whole commercially and geographically with respect to that business.

5.2 This principle may be illustrated by examples. A mine clearly constitutes a single place of business even though business activities may move from one location to another in what may be a very large mine as it constitutes a single geographical and commercial unit as concerns the mining business. Similarly, an "office hotel" in which a consulting firm regularly rents different offices may be considered to be a single place of business of that firm since, in that case, the building constitutes a whole geographically and the hotel is a single place of business for the consulting firm. For the same reason, a pedestrian street, outdoor market or fair in different parts of which a trader regularly sets up his stand represents a single place of business for that trader.

5.3 By contrast, where there is no commercial coherence, the fact that activities may be carried on within a limited geographic area should not result in that area being considered as a single place of business. For example, where a painter works successively under a series of unrelated contracts for a number of unrelated clients in a large office building so that it cannot be said that there is one single project for repainting the building, the building should not be regarded as a single place of business for the purpose of that work. However, in the different example of a painter who, under a single contract, undertakes work throughout a building for a single client, this constitutes a single project for that painter and the building as a whole can then be regarded as a single place of business for the purpose of that work as it would then constitute a coherent whole commercially and geographically.

5.4 Conversely, an area where activities are carried on as part of a single project which constitutes a coherent commercial whole may lack the necessary geographic coherence to be considered as a single place of business. For example, where a consultant works at different branches in separate locations pursuant to a single project for training the employees of a bank, each branch should be considered separately. However if the consultant moves from one office to another within the same branch location, he should be considered to remain in the same place of business. The single branch location possesses geographical coherence which is absent where the consultant moves between branches in different locations.

6. Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, i.e. if it is not of a purely temporary nature. A place of business may, however, constitute a permanent establishment even though it exists, in practice, only for a very short period of time because the nature of the business is such that it will only be carried on for that short period of time. It is sometimes difficult to determine whether this is the case. While the practices followed by Member countries have not been consistent in so far as time requirements are concerned, experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months. One exception has been where the activities were of a recurrent nature; in such cases, each period of time during which the place is used needs to be considered in combination with the number of times during which that place is used (which may extend over a number of years). Another exception has been made where activities constituted a business that was carried on exclusively in that country; in this situation, the business may have short duration because of its nature but since it is wholly carried on in that country, its connection with that country is stronger. Conversely, practice shows that there were many cases where a permanent establishment has been considered to exist where the place of business was maintained for a longer period. For ease of administration, countries may want to consider these practices when they address disagreements as to whether a particular place of business that exists only for a short period of time constitutes a permanent establishment.

6.1 As mentioned in paragraphs 11 and 19, temporary interruptions of activities do not cause a permanent establishment to cease to exist. Similarly, as discussed in paragraph 6, where a particular place of business is used for only very short periods of time but such usage takes place regularly over long periods of time, the place of business should not be considered to be of a purely temporary nature.

6.2 Also, there may be cases where a particular place of business would be used for very short periods of time by a number of similar businesses carried on by the same or related persons in an attempt to avoid that the place be considered to have been used for more than purely temporary purposes by each particular business. The remarks of paragraph 18 on arrangements intended to abuse the 12 month period provided for in paragraph 3 would equally apply to such cases.

6.3 Where a place of business which was, at the outset, designed to be used for such a short period of time that it would not have constituted a permanent establishment but is in fact maintained for such a period that it can no longer be considered as a temporary one, it becomes a fixed place of business and thus – retrospectively – a permanent establishment. A place of business can also constitute a permanent establishment from its inception even though it existed, in practice, for a very short period of time, if as a consequence of special circumstances (e.g. death of the taxpayer, investment failure), it was prematurely liquidated.

11. A permanent establishment begins to exist as soon as the enterprise commences to carry on its business through a fixed place of business. This is the case once the enterprise prepares, at the place of business, the activity for which the place of business is to serve permanently. The period of time during which the fixed place of business itself is being set up by the enterprise should not be counted, provided that this activity differs substantially from the activity for which the place of business is to serve permanently. The permanent establishment ceases to exist with the disposal of the fixed place of business or with the cessation of any activity through it, that is when all acts and measures connected with the former activities of the permanent establishment are terminated (winding up current business transactions, maintenance and repair of facilities). A temporary interruption of operations, however, cannot be regarded as a closure. If the fixed place of business is leased to another enterprise, it will normally only serve the activities of that enterprise instead of the lessor's; in general, the lessor's permanent establishment ceases to exist, except where he continues carrying on a business activity of his own through the fixed place of business.

20. The very nature of a construction or installation project may be such that the contractor's activity has to be relocated continuously or at least from time to time, as the project progresses. This would be the case for instance where roads or canals were being constructed, waterways dredged, or pipe-lines laid. Similarly, where parts of a substantial structure such as an offshore platform are assembled at various locations within a country and moved to another location within the country for final assembly, this is part of a single project. In such cases, the fact that the work force is not present for twelve months in one particular location is immaterial. The activities performed at each particular spot are part of a single project, and that project must be regarded as a permanent establishment if, as a whole, it lasts more than twelve months.

